

СЛЕДСТВЕННЫЙ КОМИТЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**УПРАВЛЕНИЕ ПРОЦЕССУАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ ЗА РАССЛЕДОВАНИЕМ
ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРЕСТУПЛЕНИЙ****ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА****КОНТРОЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ****ОБ ИССЛЕДОВАНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ
ФАКТОВ УМЫШЛЕННОЙ НЕУПЛАТЫ ИЛИ НЕПОЛНОЙ УПЛАТЫ СУММ
НАЛОГА (СБОРА)****МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Следственный комитет Российской Федерации (далее - Следственный комитет) и Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России) в целях реализации полномочий по обеспечению экономической безопасности Российской Федерации и обязанностей, возложенных на них Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 28.12.2010 N 403-ФЗ "О Следственном комитете Российской Федерации", Законом Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, во исполнение пункта 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" подготовили настоящие методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов).

1. Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа - это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа - это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов Следственного комитета требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных. Налоговым органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом рекомендаций сотрудников следственного органа по результатам предварительного ознакомления с материалами налоговых проверок подходить к вопросу квалификации действий налогоплательщиков по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

В соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговым и следственным органам необходимо учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные.

Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, к налоговому правонарушению привела низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации, однако согласно сложившейся практике не могут быть правомерными основаниями невиновности организации личностные и профессиональные обстоятельства сотрудников организации, что в итоге влечет, например, налоговую ответственность в виде штрафа размером 20% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 3 статьи 122 Кодекса, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном "дроблении" бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Таким образом, первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Использование подставных лиц (фирмы-однодневки) происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать. Например, между поставщиком и покупателем есть несколько посредников, и один из них имеет яркие и однозначные признаки фирмы-однодневки, в том числе не уплачивает налоги. Эта схема приведена на официальном сайте ФНС России в качестве одного из способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и находится по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/. В таких случаях налоговому органу необходимо установить принадлежность фирмы-однодневки (поставщику или покупателю) и доказать это.

2. Согласно пункту 8 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" (далее - Постановление N 64) уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом Верховный Суд Российской Федерации разъяснил судам, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 Кодекса, исключющие вину в налоговом правонарушении.

Таким образом, установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа согласно пункту 3 статьи 122 Кодекса, но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 32 Кодекса.

Кроме того, согласно подпункту 2 пункта 4 Протокола N 1 к Соглашению о взаимодействии между Следственным комитетом и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 N 101-162-12/ММВ-27-2/3 к числу обстоятельств, позволяющих предполагать при решении вопроса о направлении материалов в следственные органы факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, относится виновность лица.

3. Налоговым органам рекомендуется в ходе проведения контрольных мероприятий исследовать вопрос о наличии умысла при установлении признаков совершения налогового правонарушения в действиях должностного лица проверяемой организации, предусмотренного статьей 122 Кодекса, и при его наличии отражать указанную информацию в актах налоговых проверок.

Вместе с тем, решая вопрос о привлечении к налоговой ответственности, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не связан квалификацией налогового правонарушения, данной проверяющими должностными лицами налогового органа в акте налоговой проверки. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки ужесточать меру ответственности за совершение налоговых правонарушений, которые были установлены в акте, составленном должностными лицами налогового органа, проводившими налоговую проверку, в том числе квалифицировать деяние налогоплательщика не по пункту 1 статьи 122, а по пункту 3 статьи 122 Кодекса.

4. Согласно пункту 2 статьи 110 Кодекса налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов.

Умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Для того чтобы обосновать умышленность совершенного деяния, в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий.

Субъективная сторона устанавливается главным образом косвенными доказательствами, приобретающими в доказывании обстоятельств решающее значение. Как правило, трудность установления субъективной стороны обусловлена отсутствием и (или) ненадежностью прямых доказательств. К прямым доказательствам относятся показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы "черной бухгалтерии"), видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров.

Доказывание умысла, таким образом, состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Необходимо обратить внимание, что судебная арбитражная практика в формулировках мотивировочной части решения, как правило, не касается внутреннего психического отношения субъектов, совершивших налоговое правонарушение к содеянному, так, как это описывается в положениях статьи 110 Кодекса, а рассмотрев совокупность обстоятельств правонарушения, без промежуточной мотивировки о психическом отношении к содеянному, делает окончательный вывод о волевой составляющей в форме умысла либо не усматривает оснований для

неприменения пункта 3 статьи 122 Кодекса. Такая форма решения вопроса об умысле не должна вводить в заблуждение, что волевая составляющая судом не была рассмотрена. Лучше всего это пояснить нижеприведенными примерами, показывающими, как суды мотивируют вину. Как представляется, объединяющим эти примеры является то, что суды выявляют вину, установив отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения. При этом стоит обратить внимание, что этот ряд неслучайных действий, пусть и якобы независимых лиц должен быть подчинен единой воле и приводить к противоправному результату. Таким образом, может быть выявлен в схематичном виде подход судов к определению виновности лица, который должен быть реализован в ходе проведения налоговыми органами налоговых проверок.

Пример 1. В подтверждение вины предпринимателя налоговым органом были представлены соответствующие доказательства: чеки незарегистрированных контрольно-кассовых аппаратов, авансовые отчеты за период, предшествовавший созданию организации, которая выдавалась налогоплательщиком в качестве контрагента; приобретение векселей у таких "контрагентов" с использованием наличных денежных средств в крупных размерах; указание во всех представленных предпринимателем копиях документов (договоров, актов приема-передачи векселей) руководителем "контрагента" одного физического лица, в то время как по учредительным документам и данным Единого государственного реестра юридических лиц руководителем созданного общества значится другое физическое лицо; отсутствие до момента создания юридического лица возможности получения из официальных источников сведений о его государственной регистрации. При этом заявленный налогоплательщиком довод о том, что им проявлена достаточная осмотрительность и осторожность в выборе контрагента (предварительное получение из официальных источников информации о его государственной регистрации), противоречит обстоятельствам дела, так как сделки по приобретению векселей у "контрагента" начались раньше, чем состоялась государственная регистрация общества. Отсутствие государственной регистрации юридического лица исключает возможность получения из официальных источников информации о его создании (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2010 N 505/10, аналогичные выводы сделаны в определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2011 N ВАС-17649/10 по делу N А26-11228/2009, от 15.03.2011 N ВАС-2817/11 по делу N А75-5416/2009).

Пример 2. Представленные обществом в инспекцию документы от имени контрагентов фактически оформлялись представителями самого общества (учредитель и руководитель организации-налогоплательщика одновременно являлся учредителем и руководителем фирм-однодневок, работник налогоплательщика одновременно являлся руководителем фирмы-однодневки, при этом в ходе допроса оба показали, что фактически руководство фирмами-однодневками не осуществляли, ставили подписи на документах), что свидетельствует о создании формального документооборота между участниками оспариваемых сделок, в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с этим, с учетом положений пунктов 2, 4 статьи 110 Кодекса, как сказал суд, инспекция правомерно квалифицировала действия общества в соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса (постановление АС УО от 07.07.2015 N Ф09-4544/15 по делу N А76-18323/2014).

Пример 3. Установлены обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий предпринимателя и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований Кодекса, с целью предъявления к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и отнесения затрат в состав профессиональных налоговых вычетов: отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств. Участником контрагентов является сам предприниматель. Занижая налоговую базу по спорным налогам, предприниматель осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий таких действий в виде неуплаты НДС, налога на доходы физических лиц и единого социального налога. При таких обстоятельствах инспекция правомерно

привлекла предпринимателя к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса (постановление АС СКО от 12.05.2015 N Ф08-2263/2015 по делу N А32-11646/2013).

Пример 4. Налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний, создали резидента особой экономической зоны (далее - ОЭЗ), уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%, передали ему здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, в собственность, манипулировали суммами арендной платы, что было подтверждено экспертными заключениями. В результате был создан единый подконтрольный имущественный центр со схемой взаимоотношений по аренде производственных мощностей, на счетах этой организации аккумулировались значительные денежные средства в виде арендной платы и в последующем выводились за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности свидетельствует о существовании между ними согласованных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (постановление АС СЗО от 17.06.2015 N Ф07-3426/2015 по делу N А56-55281/2014).

Пример 5. Документооборот, созданный между контрагентами и обществом, носит формальный характер, создан с целью получения необоснованной налоговой выгоды, денежные средства, перечисленные за строительно-монтажные работы, частично перечислены под видом оплаты субподрядных работ на счета организаций, фактически не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, с целью обналичивания денежных средств, посредством их перевода на счета подконтрольных физических лиц (постановление АС ПО от 10.07.2015 N Ф06-25353/2015 по делу N А55-20330/2014).

Пример 6. Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения (постановление АС МО от 30.12.2014 N Ф05-15733/2014 по делу N А40-28691/14 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2015 N 305-КГ15-2304 отказано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра).

Пример 7. Установленные фактические обстоятельства свидетельствуют о том, что являясь собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, а также имитировало деятельность по выполнению текущего ремонта объектов недвижимости с привлечением подрядчиков в отсутствие реального совершения этих хозяйственных операций, и названные действия общество совершало в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.06.2016 N 305-КГ16-4920 по делу N А40-63374/2015).

5. Работа по установлению умысла проводится одновременно с работой по установлению и закреплению фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса. Более того, мероприятия, названные в настоящих Методических рекомендациях первоочередными, могут проводиться до установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, то есть одновременно с первыми действиями по проведению проверки.

Алгоритм работы проверяющих должностных лиц налогового органа по закреплению в материалах проверки фактов наличия умысла по статье 122 Кодекса должен быть следующим.

В соответствии с пунктом 4 статьи 110 Кодекса вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Учитывая норму пункта 4 статьи 110 Кодекса, в первую очередь в рамках проводимых мероприятий налогового контроля подлежит обязательному исследованию вопрос о конкретных должностных лицах организации, в результате действий которых совершено налоговое правонарушение. К ним могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. С этой целью в ходе налоговой проверки исследуются:

штатное расписание;

приказы о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалы о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);

договор с управляющей организацией или управляющим (при наличии);

доверенности на совершение отдельных действий, которые повлияли на совершение налогового правонарушения;

должностные инструкции лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде;

пояснения должностных лиц организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту налоговой проверки).

Вышеуказанные материалы необходимы в совокупности с первичными документами, в том числе для выявления фактов "нетипичности" документооборота, отдельных договоров, проведение отдельных операций не в соответствии с внутренними правилами компании, оформление отдельных операций "доверенными" лицами руководства, отсутствие информации об отдельных операциях у лиц, обычно ответственных за их оформление.

Налоговым органам необходимо учитывать, что документы, раскрывающие состав и полномочия ответственных должностных лиц, позволяют заключить, что рядовые работники не являются должностными лицами, если не обладают соответствующими полномочиями. Это сужает круг сотрудников, через вину которых может быть доказана вина и умысел налогоплательщика-организации. Соответственно, избежать обвинения в умышленном правонарушении компания сможет, если виновным лицом (с уголовно-правовой точки зрения) окажется, например, рядовой менеджер. На практике такие ситуации встречаются, как правило, в случае мошеннических действий сотрудников налогоплательщика-организации. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.06.12 N А12-16620/2011 суд принял во внимание, что директор общества был обманут и введен в заблуждение менеджером организации.

При разрешении вышеуказанных вопросов недопустимо ограничиваться сведениями из ЕГРЮЛ, ЕГРН и открытых баз данных.

Также налоговым органам при установлении вышеуказанного круга лиц рекомендуется руководствоваться пунктом 7 Постановления N 64.

6. Умысел налогоплательщика на совершение деяния, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса, может быть установлен на основании внешнего источника - приговором суда как до принятия налоговым органом решения по результатам налоговой проверки, так и после принятия данного решения.

Наличие внешнего источника может существенно оптимизировать и ускорить работу налогового органа.

Поэтому после установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, и установления перечня лиц, вина которых исследуется, во вторую очередь целесообразно проверить, имеются ли внешние источники, из которых следует наличие умысла конкретных лиц.

Здесь также следует сделать оговорку, что налоговый орган, до проведения проверки располагая соответствующими сведениями из внешних источников, может и должен при проведении мероприятий налогового контроля отталкиваться от этих сведений.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 20.05.2008 N 15555/07 сделал вывод, что приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности. При указанных обстоятельствах налоговому органу рекомендуется в решении по результатам налоговой проверки в части обоснования наличия умысла ссылаться на соответствующий приговор.

7. При отсутствии внешних источников сбор доказательств наличия умысла целесообразно проводить одновременно (по мере) со сбором доказательств совершения налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса.

Таким образом, налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля: получение пояснений налогоплательщика, допросы, истребование документов (информации), осмотры, выемка, направление запросов в банки. В качестве доказательств налоговые органы могут использовать вступившие в силу приговоры в отношении должностных лиц контрагентов (постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 27.07.2012 N A12-17683/2011, от 27.03.2012 N A12-10130/2011, Московского от 19.07.2011 N КА-А40/7341-11 округов, Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2012 N A12-20000/2011).

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что назначение экспертизы по вопросам виновности, в том числе наличия умысла, не допускается.

8. Алгоритм действий проверяющих лиц должен быть направлен на сбор сведений, описывающих какие именно действия (бездействие) должностных лиц организации либо ее представителей обусловили совершение налогового правонарушения. Эти сведения необходимы для включения в акт налоговой проверки.

Согласно подпунктам 12, 13 пункта 3 статьи 100 Кодекса в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, выводы проверяющих. При выполнении требований подпунктов 12, 13 пункта 3 статьи 100 Кодекса целесообразно придерживаться следующего. Акт налоговой проверки должен быть написан просто и доходчиво, логично и убедительно. Фабулу налогового дела и доказательства следует излагать несложными, легко воспринимаемыми фразами. Желательно, чтобы фразы не были длинными, с минимумом придаточных предложений. Выводы в отношении налогоплательщика должны излагаться точным и строгим языком, отличаться определенностью, четкостью стиля и постоянством терминологии, сопровождаться иллюстративным материалом (схемы).

Изложение доказательств в акте налоговой проверки должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершено не в результате тех или иных ошибок при ведении бухгалтерского или налогового учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика и его представителей.

При этом налоговым органам целесообразно ориентироваться на стиль изложения, принятый при составлении обвинительных заключений в рамках уголовного процесса.

Практика свидетельствует, что, как правило, налоговые органы, достаточно полно и детально воссоздав в акте налоговой проверки картину совершения налогового правонарушения, доходчиво и наглядно описав методологию и факты уклонения от уплаты налогов, недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Налоговым органам рекомендуется обращать самое пристальное внимание на такие случаи.

В части использования терминологии налоговым органам при доказывании умысла необходимо учитывать, что обычно используемые на практике слова "недобросовестность налогоплательщика" и "непроявление должной осмотрительности" по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной "нагрузке" описательные выражения для замены других, считающихся неуместными выражений, в частности умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Как правило, указанные словосочетания используются при использовании налогоплательщиками налоговых схем, имеющих видимость совокупности легальных действий, и фирм-однодневок (к деятельности которых налогоплательщик якобы непричастен). Вместе с тем использование указанных слов не коррелирует с задачей доказывания умышленности, более того, ей противоречит и может создать ложное представление о неосторожном или даже невиновном совершении налогового правонарушения.

В указанной связи при обнаружении умышленного совершения налогоплательщиком вышеуказанных деяний налоговым органам рекомендуется применять терминологию, используемую законодательством о налогах и сборах.

Данные рекомендации распространяются также на слова "агрессивное налоговое планирование".

Понятия мнимых и притворных сделок налоговым органам рекомендуется использовать исключительно и применительно к пункту 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", согласно которому не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе указанных сделок.

9. При доказывании налоговыми органами фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) налоговым органам рекомендуется запрашивать пояснения налогоплательщиков. Учитывая, что зачастую имеет место обоюдное обвинение должностных лиц налогоплательщика-организации друг друга в совершении тех или иных действий, пояснения целесообразно проверять, в том числе допрашивать лиц, на которых указывает представитель налогоплательщика. В данном случае целесообразно сопоставлять противоречащие друг другу ("конкурирующие") показания различных лиц и проводить повторные опросы и допросы с учетом уже полученной информации. Например, согласно приговору Надымского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 04.03.2011 по уголовному делу N 1-48/2011 директор налогоплательщика выдвигал версию, что полностью доверял главному бухгалтеру, подписывал налоговую отчетность, не имея возможности ее проверить, не обладая необходимыми знаниями налогового законодательства.

Главный бухгалтер версию директора опроверг и заявил, что о необходимости восстановить и уплатить налог на добавленную стоимость неоднократно информировал директора, что подтвердили другие лица.

При этом необходимо учитывать следующие распространенные версии совершения правонарушения "от налогоплательщика":

1) наличие обстоятельств, исключающих вину в налоговом правонарушении (статья 111 Кодекса);

2) наличие обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (пункт 1 статьи 112 Кодекса). Налоговым органам необходимо учитывать судебную практику, прямо отрицающую применение смягчающих обстоятельств одновременно с доказанным умыслом:

постановление Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 11.12.2014 по делу N А58-6043/2013, в котором, в частности, указано: "при установленных обстоятельствах получения ОАО необоснованной налоговой выгоды вследствие совершения им противоправных умышленных действий суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о невозможности квалификации заявленных обществом обстоятельств (доначисление сумм налогов, пени и штрафов явилось результатом деятельности уже уволенных должностных лиц; отсутствие достаточных денежных средств для уплаты налогов и налоговых санкций; отсутствие прибыли у организации; наличие задолженности перед контрагентами; тяжелое финансовое положение общества; наличие у него кредитных обязательств в отношении приобретенного в лизинг оборудования) как смягчающих ответственность". (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.04.2015 N 302-КГ15-2030 отказано в передаче данного дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра);

постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 28.05.2015 N Ф06-23162/2015 по делу N А72-5803/2014, в котором, в частности, указано: "налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, поэтому Кодекс устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения. Умысел представляет собой такую форму вины, которая характеризуется осознанием лицом противоправности своего поведения, предвидением последствий своего противоправного поведения и желательностью или безразличным отношением к их наступлению. Соответственно, применение налоговых санкций является мерой ответственности за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно";

3) неосведомленность директора о фиктивном характере документов, использованных для уменьшения налоговой базы;

4) добросовестное заблуждение, обусловленное доверием главному бухгалтеру или иному лицу, ответственному за подготовку налоговых деклараций (расчетов);

5) исполнение роли номинального руководителя, введенного в заблуждение "теневым" руководителем, фактически контролировавшим деятельность организации;

6) исполнение незаконного приказа или распоряжения руководителя организации.

10. Налоговым органам также целесообразно обращать внимание на случаи заблаговременного направления проверяемым налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам "осмотрительности", особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки, а также на случаи имитации налогоплательщиком "соблюдения осмотрительности".

11. Об умысле, в частности, могут свидетельствовать обстоятельства, прямо указывающие на то, что лица осознавали противоправный характер своих действий (бездействия), желали либо сознательно допускали наступление вредных последствий таких действий (бездействия):

1) согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании. Принимаются во внимание обстоятельства, которые указывают на участие налогоплательщика в схеме или ее организации (постановления федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского от 27.02.2012 N А58-2460/2011, Западно-Сибирского от 24.10.2013 N А81-3524/2012, Уральского от 26.09.2013 N Ф09-8808/13 округов);

2) доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в том числе использование материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т.д.;

3) факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками. Например, Суд отметил: имеется согласованность действий налогоплательщика и его контрагентов, направленная на создание видимости соблюдения требований статей 169, 171, 172 Кодекса с целью предъявления к вычету НДС. При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о правомерности доначисления НДС, пеней и привлечения к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса (Постановление Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 13.11.2014 N Ф08-8030/2014 по делу N А32-10331/2013). Судья Верховного Суда Российской Федерации не нашел оснований для передачи дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра (Определение от 19.02.2015 N 308-КГ14-7646);

4) сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;

5) прямые улики противоправной деятельности: например, наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).

Наличие вышеуказанных обстоятельств, иллюстрирующих сложный характер противоправной деятельности налогоплательщика, имеют перспективу для доказывания умысла.

12. Поведение, имеющее доказательственное значение

Учитывая необходимость уделять внимание целям и мотивам действий лиц, целесообразно стремиться к документальному выявлению и закреплению всей последовательности действий налогоплательщика и подконтрольных ему лиц, в том числе подставных. Например, важно проследить действия налогоплательщика от момента создания, привлечения для использования в налоговой схеме подставного лица до момента обналичивания денежных средств и их использования в соответствии с планируемыми налогоплательщиком целями.

К поведению, также имеющему доказательственное значение, нужно отнести такое поведение, которое направлено на уклонение от ответственности, а также поведение, свидетельствующее о "виновной осведомленности", об использовании "плодов" правонарушения и о косвенном признании своей вины.

Сведения о попытках уничтожить следы правонарушения, наличие достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, также являются свидетельствами о поведении, имеющем доказательственное значение.

"Виновная осведомленность" - это осведомленность налогоплательщика о таких обстоятельствах правонарушения, которые могут быть известны только непосредственному исполнителю.

13. В практической деятельности выявляются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов

13.1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) - завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

В рамках проверки необходимо доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. В связи с этим необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией, что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, подтвердив, что предоставленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-хозяйственные операции, в том числе и не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ. Сопоставив между собой оправдательные документы налогоплательщика можно установить несоответствия, например: в договоре (либо приложениях к нему) количество товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных - в тоннах. Сверить идентичность первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (зачастую встречаются расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости назначить и провести почерковедческую экспертизу;

- в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки, аффилированной организации), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

С этой целью необходимо проанализировать сведения, имеющиеся в информационных ресурсах (ЕГРЮЛ, ЕГРН, Налоговая отчетность, Банковские счета и др.), а также в ЕГРП, ГИБДД, Ростехнадзор, ГИМС, Роспатент и иных регистрирующих органах для установления единых лиц, адресов, интернет-сайтов, сотрудников, имущества, наличие обременения имущества (движимого и недвижимого) теми или иными физическими и юридическими лицами, при возможности установить пользователей выявленного имущества, представителей интересующих юридических лиц по доверенности и иную информацию. При сборе доказательств аффилированности и

осведомленности об этом должностных лиц организации-налогоплательщика необходимо акцентировать внимание на установление реальной схемы организации бизнеса (понять, какие функции выполняет каждая из аффилированных организаций на бумаге), построив указанную структуру, выяснить, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации). В данном случае целесообразно допросить лиц из числа сотрудников аффилированной организации. Практика показывает, что указанные лица вообще не осведомлены о том, что являются работниками аффилированной организации, а если и осведомлены, то заявляют, что непосредственным их руководителем является руководитель организации-налогоплательщика. Такой же анализ следует провести относительно использованных основных средств (например, лесопилка, транспортные средства, производственные помещения). Как показывает практика, такие средства находятся в аренде у аффилированной организации (собственник-бенефициар). В этом случае необходимо запросить и проанализировать сведения органов учета таких объектов, историю перехода права собственности. В практике расследования уголовных дел имели место случаи, когда имущество, находящееся в собственности учредителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика, реализовывалось по мнимой сделке аффилированной организации, у которой не имелось собственных средств для его приобретения. Получив займ (как это отражено в учете) от собственника, аффилированная организация приобретала формально указанное имущество. В действительности движение денежных средств фактически места не имело, сделка являлась мнимой без целей получения какого-либо экономического эффекта, его перемещения в пространстве не было, оставался неизменным персонал, его обслуживающий. Доказав факт фиктивности сделки по реализации активов, с учетом анализа сведений о его использовании при оказании услуг для организации-налогоплательщика аффилированной организацией, легко констатировать факт осведомленности должностных лиц организации о фиктивности отношений с аффилированной организацией и нереальности затрат, отраженных в учете.

Более сложная ситуация при доказывании аффилированности иностранных партнеров, при этом необходимо проверять сведения о физических лицах, представляющих интересы данных компаний на территории России, зачастую это номинальные директора, которые даже не пересекали границу Российской Федерации. Также необходимо иметь в виду, что при взаимоотношениях с иностранными партнерами часто осуществляются расчеты в рублях, так как расчеты в российской валюте в иностранных банках возможны, но для этого они должны иметь корреспондентские счета в российских кредитных организациях, по которым, собственно, и проходят все операции. Таким образом, информацией обо всей цепочке расчетов владеет Центральный банк Российской Федерации, а вслед за ним и Росфинмониторинг. Налоговому органу также необходимо получить информацию об операциях офшорной компании в России. В случае если бенефициаром иностранной компании является очередная офшорная организация, необходимо проанализировать, каким образом бенефициар будет использовать накопленные в компании денежные средства, с этой целью зачастую бенефициаром оформляются корпоративные банковские карты и сведения о ее использовании на территории Российской Федерации также возможно получить в Центральном банке Российской Федерации, а если добавить к этому информацию о том, кто приобрел в собственность автомобиль или квартиру (как физическое лицо), то получатся косвенные доказательства реального бенефициара, стоящего за иностранной компанией.

Во всех случаях к материалам налоговых проверок должны быть приобщены сведения о бенефициаре, аффилированной организации (выписки ЕРГЮЛ, сведения Росреестра о реализованных объектах недвижимого имущества, сведения ГИБДД о реализации транспортных средств, сведения из Центрального банка Российской Федерации и иных кредитных организациях), результаты оперативно-розыскных мероприятий;

- установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически

оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа. Установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные;

- об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем необходимо провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации), при этом при себе необходимо иметь постановление о выемке документов и предметов, в соответствии со статьей 94 Кодекса с целью изъятия оригиналов оправдательных и иных документов, интересующих проверяющего, для исключения их уничтожения и замены возможных вещественных доказательств. В случае установления лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, необходимо ориентировать орган дознания на проведение оперативно-розыскных мероприятий (как правило, наиболее результативным является обследование помещений) по месту возможного нахождения первичной документации фирмы-однодневки; полученные результаты оперативно-розыскных мероприятий подлежат анализу, включая проведение почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета; при установлении в период проведения проверки, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера проверяемой организации, изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флешнакопители, серверы, токены, рутокены и т.д.) в порядке статьи 94 Кодекса.

В помещении организации-налогоплательщика либо его контрагентов могут быть обнаружены пластиковые банковские карты физических лиц, что также указывает на обналичивание денежных средств, и в свою очередь позволит установить факт возврата обналиченных денежных средств должностным лицам проверяемого налогоплательщика. Указанное также свидетельствует о том, что должностным лицам известно об отсутствии реальных взаимоотношений с фирмой-однодневкой либо аффилированной организацией;

- анализ сопутствующих договоров (аренда складского помещения, перевозка грузов и иные), в результате чего можно установить невозможность перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки, при этом следует проводить не только допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, но и делать расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. При необходимости также нужно определять соответствие условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств;

- установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа с целью выяснения вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов). Производители товара могут подтвердить (либо опровергнуть) реальность сертификатов, взаимоотношения либо отсутствие таковых с налогоплательщиком, а также возможный (либо невозможный) объем выпуска продукции у производителя;

- установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью

налоговому органу целесообразно провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика, выполнявших трудовую деятельность в проверяемом налоговом органе. Первоначально проверив лиц из числа сотрудников, не работающих в настоящее время в организации, что позволит снизить риск дачи ими неправдивых показаний налоговому органу. В ходе допросов выяснять, кто конкретно выполнял работы (оказывал услуги), кто контролировал процесс выполнения работ, что лицу известно об осведомленности руководителя организации о лицах, которые фактически выполняли работы (чем это подтверждается, например, проведение планерок, на которых обсуждались вопросы выполнения работ, постановка конкретных задач, обсуждение проблем исполнения, шла ли речь о выполнении работ субподрядными организациями, включая спорного контрагента; непосредственное осуществление контроля выполнения работ руководителем организации на объекте, пр.). Также необходимо проанализировать условия допуска рабочих на объект, проверить наличие списков сотрудников, допускаемых на объект в тот или иной период, журналы инструктажа на рабочем месте, общие журналы работ, допуски к осуществлению работ отдельных категорий (бетонные, электромонтажные и т.д.).

В случае оказания услуг, например поставка материалов, налоговому органу необходимо выяснить, кем принимался товар из числа работников проверяемого налогоплательщика (как правило, подпись указанного лица имеется на товарно-транспортных накладных), установив указанное лицо, опросить его (его ли подпись имеется в документах первичного учета, куда помещался товар, кем привозился, роль руководителя организации в контроле за поставками). Если товар реально был (об этом свидетельствует, например, факт расходования материала при строительстве), необходимо установить, у кого он приобретался. Это возможно установить путем проведения оперативно-розыскных мероприятий, установления и допроса лиц, которым в указанном периоде выдавались в подотчет большие суммы денежных средств (как правило, денежные средства шли на оплату товара за наличный расчет у лиц, которые не являются плательщиками НДС), опросив указанных лиц, выяснить, кто контролировал их работу, исполнение поручения о закупке товаров, процесс поставки и осведомленность руководителя о надлежащем исполнении поручения о приобретении и поставке товара на объект;

- установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Отражение в учете предприятия затрат данной категории, как правило, свидетельствует об их фиктивности, в связи с чем их реальное осуществление должно подвергаться особой проверке. С субъективной стороны доказать осведомленность руководителя об их отсутствии не представляет особого труда, поскольку оценка результатов оказания таких услуг, связанных с необходимостью корректировки стратегии деятельности предприятия, является предметом непосредственной деятельности руководителя. В связи с этим акцент следует делать на доказательстве отсутствия услуг, о чем могут свидетельствовать отсутствие отчетов оценки (в части маркетинговых услуг - конъюнктуры рынка, в части консалтинговых - предложений оптимизации бизнеса), отсутствие достаточного уровня квалификации у специалистов, которые якобы проводили такой анализ, либо вообще отсутствие таких специалистов; отсутствие сведений об оказанных услугах в учете фирмы-однодневки).

Немаловажное значение имеет проведение анализа отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. При этом в случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) необходимо опросить бухгалтера на основании чего (каких документов, кем представленных) осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Об умышленном приобретении налоговой выгоды могут свидетельствовать также и подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств, известных должностным лицам организации-налогоплательщика:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, место нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг (например, продажа товаров или покупка, перепроизводство, если даже оно не планировалось, заключение договоров до момента государственной регистрации - договор был заключен в 2013 году, а государственная регистрация контрагента произошла в 2016 году);

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Об умысле на совершение налогового правонарушения и, как следствие, преступления при наличии криминальной схемы уклонения от уплаты налогов свидетельствуют и действия налогоплательщика в период проведения проверки. Практика показывает, что на запросы налогового органа о предоставлении документов, обосновывающих налогооблагаемую базу, должностными лицами налогоплательщика предпринимаются меры к искажению учета, замене фиктивных контрагентов аффилированными организациями, должностные лица, которые ориентированы на подтверждение фиктивных отношений с налогоплательщиком. В связи с расхождением данных предпроверочного анализа с данными, представленными налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком умышленно произведена замена документов, целесообразно проведение анализа представленных документов, выявление фактов искажения учета, истребование регистров бухгалтерского и налогового учета как налогоплательщика, так и аффилированных к нему организаций, на которые произведены замены; допросить представителей вновь введенных организаций о взаимоотношениях с налогоплательщиком; проанализировать расчеты между лицами по факту якобы выполненных работ (оказанных услуг), который наглядно демонстрирует факт отсутствия расчетов по счетам, при этом исполнение обязанностей прикрывается фиктивными взаимными зачетами встречных требований.

13.2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее - ЕНВД). Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар.

В рамках налоговой проверки обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, можно установить в ходе осмотра помещения и территории, допроса сотрудников магазина, анализа движения денежных средств на расчетных счетах предпринимателей, проверки кассовых книг и ККМ, установить лицо, которому подчиняются управляющие отделами, единые складские помещения, транспорт, грузчики и иной персонал.

Так, об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее:

- реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;

- не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;

- получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

- товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

- трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

Таким же образом налогоплательщики формально делят бизнес с целью подпадания под УСН.

С целью выявления и доказывания таких схем налоговым органам необходимо ориентироваться на следующие обстоятельства:

- разделенные организации осуществляют один вид деятельности, находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

- ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами, оказание услуг одним заказчиком; сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;

- организации совместно хранят бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, используют единый IP-адрес, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;

- в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

С целью установления данных обстоятельств необходимо проверить взаимозависимость юридических лиц, установив выгодоприобретателя, с этой целью необходимо проанализировать

информационные ресурсы, провести осмотры помещения, допросить сотрудников всех звеньев, а также их контрагентов.

В случае применения схемы дробления путем вывода активов с целью снижения их величины, предельной для налогоплательщика, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения, необходимо проведение оценки реальности расчетов по сделке, период, в котором сделки заключались, лицо, ответственное за принятие решения о приобретении актива, допросить установленных лиц на предмет причастности к принятию такого решения.

13.3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

Так, налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний "А", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "Б" было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями, и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Хозяйствующий субъект, фактически выполняя строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-однодневками, и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная статьей 149 Кодекса, со стоимости строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

Практика показывает, что большая часть строительных компаний имеет разветвленную структуру организации управления, влекущую вовлечение в процесс привлечения фиктивного контрагента (подбор, заключение договоров, приемка работ, расчеты за выполненные работы) значительного числа работников соответствующих подразделений и служб проверяемой организации-налогоплательщика, доказать осведомленность высших должностных лиц организации о фиктивности отношений бывает затруднительным. Делегирование функций предполагает размывание ответственности. В результате допросу должны подвергаться представители всех служб (подразделений), принявших участие в оформлении отношений со спорным контрагентом и якобы принявших его работы (услуги).

13.4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды

С целью занизить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок необходимо проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры - анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

Например, чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты. Или заключают с контрагентом договоры комиссии, хотя реально осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации долей в уставном капитале.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п. 1 ст. 454 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом. Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании статьи 39 Кодекса у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

Если договор комиссии переqualифицировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день передачи товара покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС, так как он этого не сделал, при проверке налоговый орган должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган из расходов должен исключить, в вычетах по НДС с этой суммы отказать.

Бывший комиссионер становится покупателем и в дальнейшем продавцом. При проведении проверки налоговому органу необходимо затребовать и проанализировать следующие документы и условия сделки: отчет комиссионера (агента), дату перечисления денежных средств, изменение цены по условиям договора, условие об оплате товара не позднее определенного срока, условие о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации.

При посреднических договорах в соответствии со ст. 999 ГК РФ обязательно составляется отчет комиссионера (или агента - при агентском договоре). Согласно п. 1 ст. 990 ГК РФ договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Установление в ходе анализа движения денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика перечисления денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера, что противоречит правовой природе посреднических отношений.

Наличие в договоре условия об оплате товара не позднее определенного срока также противоречит понятию посреднической сделки. По договору комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Принимая на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, комиссионер согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи

товара, что соответствует договорам купли-продажи, а не договорам комиссии (п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии", далее - Письмо ВАС РФ N 85);

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. В случаях, когда договоры купли-продажи заменяются договорами лизинга, оплата фактически производится в рассрочку и обозначается как лизинговые платежи.

Основная выгода договора лизинга состоит в том, что его применение позволяет налогоплательщику использовать ускоренную амортизацию, а это значит, стоимость основного средства будет списываться в расходы по налогу на прибыль в три раза быстрее.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие условия договора лизинга:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества;
- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно договору лизинга. Все компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, в договоре должно быть указано, на чем балансе будет учитываться имущество.

При наличии таких обстоятельств договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа.

Реализация долей в уставном капитале - данная сделка не облагается НДС (п. п. 12 п. 2 ст. 149 Кодекса). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

Например. Налогоплательщик-"продавец" договорился с покупателем о продаже объекта недвижимости. Для этого создал Общество с минимальным уставным капиталом (10 000 рублей), а затем через договор займа внес в учредительный капитал общества 65 млн рублей. На эти заемные деньги подконтрольное вновь созданное Общество купило у налогоплательщика-"продавца" объект недвижимости. После чего покупатель приобрел долю в этом Обществе. В данном случае сделка по приобретению доли прикрыла сделку по купле-продаже недвижимости.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на совокупность обстоятельств совершения сделки, а именно:

- осуществление созданным ООО реальной финансово-хозяйственной деятельности до и после указанной сделки, предоставление нулевой отчетности в налоговый орган;
- наличие имущества для ведения деятельности;
- взаимозависимость контрагентов;
- движение денежных средств (проведение расчетов в короткий срок, через один банк, фактическое использование одной и той же суммы);
- наличие отчета оценщика о рыночной стоимости имущества, цель проведения оценки.

Используемые схемы редко применяются в чистом виде, чаще всего на практике встречается пересечение нескольких схем, что само по себе говорит о спланированных действиях налогоплательщика, в связи с чем более сложным и трудоемким становится доказывание наличия субъективной стороны в действиях должностных лиц налогоплательщика.

Рассмотрим несколько смежных схем.

Создание разветвленной структуры бизнеса с привлечением аффилированных организаций, отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами.

Указанная схема смежная со схемой дробления бизнеса, при этом она включает в себя элементы привлечения фирм-однодневок, подмена гражданско-правовых договоров и др. Вместе с тем целью ее реализации является не снижение налоговой нагрузки путем оптимизации выбранной системы налогообложения, а увод реальных доходов от налогообложения. Схема чаще применяется предприятиями, осуществляющими экспортные операции, при этом в целях снижения величины доходов, поступивших в виде валютной выручки на валютные счета организации, налогоплательщиком заключаются агентские договоры (договоры комиссии) с фиктивными поставщиками, в соответствии с которыми налогоплательщик, фактически являющийся собственником поставляемой на экспорт продукции (имеет собственные ресурсы: производственные базы, участки лесного фонда, транспортные средства для их транспортировки, работников, многолетний опыт работы в данной сфере), якобы оказывает услуги по погрузке и таможенному оформлению груза комитента, а также держателем валютного контракта, то есть действует за счет и в интересах комитента. В результате его налогооблагаемыми доходами является только комиссионное (агентское) вознаграждение за оказанные комитенту услуги. Практика показывает, что налоги с выручки не уплачиваются ни комитентом, ни комиссионером, поскольку комиссионер реальной финансово-хозяйственной деятельности не осуществляет, отражая в учете предприятия расходы, фактически равные доходной части.

В данном случае для установления умышленности в действиях налогоплательщика необходимо:

- доказать фиктивность договора комиссии (проанализировав договор и оправдательные документы к нему, допросив работников налогоплательщика, анализом его ресурсной базы с приобщением сведений ГИБДД, Ростехнадзора, Росрееста и иных регистрирующих органов о собственнике транспортных средств, объектах недвижимого имущества, специализированной техники, используемых при производстве и поставке реализуемой на экспорт продукции);

- выявить схему обналичивания денежных средств (как правило, обналичивание осуществляется организацией комитентом), установив и допросив физических лиц, фактически обналичивающих денежные средства (целесообразно привлечь орган дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий приобщить к материалу налогового проверки;

- установить аффилированность комитента и комиссионера (целесообразно привлечение органа дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий должны быть приобщены к материалам налоговой проверки, представляемой в следственный орган; существенное доказательственное значение в данном случае имеют сведения о едином центре подготовки и сдачи налоговой отчетности (направление запроса о привязке IP-адреса к месту фактического нахождения компьютера, с которого осуществляется отправка отчетности или работа с банком-клиентом по расчетным счетам), полученные сведения подлежат приобщению к материалам налоговой проверки;

- допросить лиц из числа бухгалтеров как комитента, так и комиссионера, установив факт ведения единого учета предприятий, их взаимозависимость;

- установить фактических поставщиков и собственника экспортируемой продукции, осведомленность руководителя организации о реальном поставщике, что будет доказывать его осведомленность о фиктивности отношений с комитентом.

Обеспечение незаконного возмещения НДС за счет наращивания себестоимости реализованной на экспорт продукции за счет увеличения количества аффилированных продавцов, а также объема и стоимости затрат, понесенных для ее производства.

Указанная схема новая в плане выявления и доказывания, но в настоящее время получает все большее распространение и применение. Реализуется аффилированными между собой организациями, в числе которых реальные производители продукции, фиктивные поставщики работ (услуг) для ее производства, а также фиктивные экспортеры. Привлечение указанных фиктивных звеньев позволяет в отсутствие обоснованности затрат увеличить стоимость экспортируемой продукции и, как следствие, НДС, впоследствии незаконно возмещенный из бюджета.

Для формирования доказательственной базы умышленности налогового правонарушения и причастности должностных лиц к его совершению необходимо:

- собрать доказательства фиктивности отношений между реальным поставщиком и фиктивными производителями работ (услуг) (допросы представителей фиктивных организаций, проанализировать историю создания организации (как правило, организации создаются и используются лицами, причастными к реализации преступной схемы); установление лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер; установить и допросить лиц, оказывавших бухгалтерские услуги (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа;

- установить аффилированность налогоплательщика и фиктивных участников схемы (истребовать и приобщить к материалу налоговой проверки сведения о создании, переходе прав на участие в организации), проанализировать характер хозяйственной деятельности фиктивных аффилированных организаций (как правило, участники схемы являются единственными контрагентами фиктивных организаций), допросить лиц из числа работников аффилированных к налогоплательщику организаций, выясняя у них роль и характер деятельности (при наличии таких лиц вообще), кто является реальным руководителем указанной организации, участие в ее деятельности должностных лиц проверяемого налогоплательщика;

- получить сведения о причастности должностных лиц проверяемого налогоплательщика к фактическому руководству фиктивной деятельностью аффилированных организаций (проведение осмотра офиса по месту ведения учета предприятий с целью обнаружения документов, свидетельствующих о даче обязательных к исполнению поручений (целесообразно проводить с привлечением органа дознания), а также истребование и приобщение к материалам налоговой проверки сведений о лицах, фактически распоряжающихся расчетным счетом организаций, используемых в схеме (запросы в банк по месту открытия расчетных счетов организаций, допросы представителей банка, обслуживающих такие счета).

На практике встречаются и иные схемы уклонения от уплаты налогов, которые совершаются путем бездействия, например умышленное неотображение корректировочных счетов-фактур при получении скидки от поставщика за преодоление премиального лимита закупки, которые доказываются путем сравнения налоговой отчетности налогоплательщика и его поставщика, проверки входящей корреспонденции, а также допроса сотрудников бухгалтерии.

Число схем с каждым годом увеличивается, и их качество также усвершенствуется, они становятся более многоступенчатыми, ведь на стороне недобросовестных налогоплательщиков огромный профессиональный ресурс экономистов, бухгалтеров, юристов, что лишний раз обязывает правоохранительные и контролирующие органы работать более сплоченно.

14. С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам целесообразно организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел, а также дополнительно консультироваться с сотрудниками органов внутренних дел, принимающими участие в проведении выездной налоговой проверки, и сотрудниками

следственных органов в соответствии с заключенными соглашениями ФНС России с МВД России и Следственного комитета, а также в рамках деятельности межведомственных рабочих групп.

Рекомендации по вопросу о привлечении сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках приведены в пункте 1.2 письма ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622@.

К вопросам, по которым указанные консультации целесообразны, относятся вопросы тактики, приемов и методов проведения мероприятий налогового контроля, имеющих прямые аналоги в уголовном процессе, в частности, проведение допросов свидетелей, осмотра территорий, помещений, документов, предметов и производства выемки, изъятия документов и предметов, определение вопросов, которые могут быть поставлены перед экспертом при проведении экспертиз, связанных с возможной фальсификацией документов, подписей на документах, иных криминалистических экспертиз.

С целью повышения качества сбора доказательств, а также определения направлений мероприятий налогового контроля налоговым органам целесообразно использовать результаты оперативно-розыскной деятельности, направляемых в налоговые органы на основании части 3 статьи 11 Федерального закона от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" и в соответствии с порядком, утвержденным приказом МВД России и ФНС России от 29.05.2017 N 317/ММВ-7-2/481@.

15. Настоящие Методические рекомендации не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативным правовым актом. Они имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам (плательщикам сбора, налоговым агентам), налоговым органам, следственным органам и судам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации в понимании, отличающемся от изложенной трактовки.