

Необоснованная выгода: рекомендации ФНС инспекторам

Около месяца назад ФНС дала рекомендации налоговым органам по выявлению незаконных схем ухода от налогообложения (письмо от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@). Рассмотрим его основные тезисы, а также плюсы и минусы для бизнеса.

Взаимоотношения с подозрительными компаниями

Сегодня вопрос получения необоснованной налоговой выгоды в центре внимания налоговиков. Под этим подразумевается любое уменьшение суммы налога — занижение базы, завышение вычетов НДС. Но чаще всего, говоря о необоснованной выгоде, имеют в виду связь компании (предпринимателя) с подозрительными партнерами, которых можно охарактеризовать, как фирмы-однодневки. Поэтому тщательная проверка контрагентов в современных реалиях бизнеса становится не просто желательной, но необходимой.

Итак, как же налоговым органам рекомендовано действовать, если налогоплательщик заподозрен во взаимодействии с ненадежным партнером или цепочкой таковых? В первую очередь, инспекторы будут определять, подконтролен ли спорный контрагент проверяемой организации.

Однодневка подконтрольна налогоплательщику

ИФНС будут искать факты юридической, экономической или иной подконтрольности спорного контрагента проверяемому налогоплательщику. Имеется в виду участие одной организации в другой, наличие одних и тех же лиц, близких родственников в составе учредителей или руководстве и прочие факты аффилированности.

Если подконтрольность налицо, то инспекторы могут сделать вывод о том, что действия налогоплательщика, который заключил сделку с однодневкой, носили умышленный характер и имели целью применить одну из схем ухода от налогов. Впрочем, такие же выводы последуют, если инспекторы докажут, что участники сделки хоть и не были аффилированы, но действовали в сговоре, или если сделка проводилась лишь на бумаге. Другими словами, сначала инспекторы должны доказать, что налогоплательщику было известно о заключении сделки с однодневкой.

Тут надо отметить, что само по себе понятие «подконтрольность» вызывает вопросы. Налоговый кодекс не содержит его определения, поэтому всегда есть риск, что проверяющие на местах могут по-своему его трактовать.

Подконтрольность отсутствует

Если доказать факты, указанные выше, не получается, то инспекторы проверят действия самого налогоплательщика, а именно то, как он подбирал себе контрагентов. То есть теперь проверяющие должны выяснить, добросовестно ли он подошел к вопросу их выбора и проявил ли должную осмотрительность. Параллельно проверяются обстоятельства, при которых контрагент не выполнил свои обязательства перед налогоплательщиком.

Обратите внимание! Речь идет исключительно о контрагентах первого звена. Это значит, что если недобросовестность выявлена в действиях партнеров второго, третьего звена и далее по цепочке, то отвечать за них налогоплательщик не должен. В письме ФНС это отдельно оговорено. При этом чиновники ссылаются на выводы, сделанные Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ в Определении от 29.11.2016 № 305-КК16-10399.

В документе, в частности, говорится о том, что если сделка была реальной, то налогоплательщика нельзя наказывать (отказать в вычете НДС) из-за того, что поставщик не уплатил налог. Кроме того, если инспекторы нашли противоречия в сделке, но они не опровергают ее реальности, «повесить» негативные последствия на покупателя также нельзя. То же самое сказано и о неисполнении поставщиками первого и последующих звеньев обязанностей по уплате налогов — покупатель за это отвечать не должен.

О доказательствах и действиях инспекторов

Экспертиза и показания

В ходе проверки инспекторы могут назначить почерковедческую экспертизу подписанных документов. В результате может выясниться, что документы подписало неуполномоченное на то лицо. Или же директор при проведении допроса может отрицать участие в сделке, как, впрочем, и сам факт руководства контрагентом.

Раньше этого зачастую было достаточно для вывода о том, что налогоплательщик действовал неосмотрительно, выбрав подобного партнера по сделке. Однако в рассматриваемом письме указывается, что сами по себе показания руководителя контрагента и результаты экспертизы не свидетельствуют о неосмотрительности налогоплательщика и о его стремлении применить налоговую схему.

Оценка действий налогоплательщика

Главное, чему ФНС рекомендует уделить внимание при проверке — насколько адекватно действовал сам налогоплательщик при подготовке сделки, и были ли предпринятые им меры разумными и достаточными. А именно:

- обоснованно ли он выбрал контрагента;
- как оценил условия сделки и ее коммерческую привлекательность;
- не был ли его подход при выборе контрагента по спорным операциям нехарактерным для него самого или для обычаев делового оборота;
- является ли заключение сделок с недобросовестными контрагентами привычной практикой для налогоплательщика.

Оценивая действие компании по подготовке сделки, инспекторы должны особое внимание уделить тому, обговаривались ли ее условия при личных контактах между руководством двух сторон или их уполномоченными лицами. Также первостепенное значение имеет подтверждение личности директора контрагента — у налогоплательщика должен быть документ, подтверждающий его полномочия, и копия его паспорта.

Важную роль в выводах инспекторов сыграет неинформированность налогоплательщика по следующим вопросам:

- о фактическом адресе контрагента, нахождении его складов, торговых либо производственных помещений;
- о том, как налогоплательщик узнал о контрагенте (реклама в СМИ, информация в интернете, рекомендации других партнеров) с учетом того, что в общем доступе имеется информация об аналогичных предложениях на рынке по более низкой цене;
- о наличии сведений о партнере в ЕГРЮЛ, а также о наличии у него лицензий и допусков, необходимых для исполнения обязательств по сделке.

Таким образом, если налогоплательщик не запасется указанными выше документами и не сможет ответить на приведенные вопросы, это склонит чашу весов в пользу его недобросовестного подхода при выборе контрагента.

Рекомендации по истребуемым документам

Принимая решение об осмотрительности налогоплательщика, рекомендуется запрашивать у него документы, которые:

- докажут факт поиска кандидатов и их отбора;
- объяснят, откуда налогоплательщик получил информацию о выбранном контрагенте (его коммерческое предложение, рекламные материалы и так далее);
- подтвердят, что компания изучала рынок и другие предложения;
- объяснят, почему был выбран именно этот контрагент (регламент проведения тендера, порядок оценки рисков и подобные);
- докажут, что компания и ее партнер обсуждали сделку (деловая переписка).

Последствия письма для налогоплательщиков

Необходимость таких инструкций для ИФНС вызвана, вероятнее всего, не столько доброй волей чиновников ФНС, сколько сложившейся судебной практикой. Дело в том, что в последнее время довольно часто арбитры встают на сторону налогоплательщиков, которых налоговики обвинили в получении необоснованной выгоды, не собрав достаточной доказательной базы.

По мнению некоторых экспертов, рассмотренные рекомендации ФНС содержат между строк призыв к инспекторам: следует проверять тщательнее и находить больше доказательств умышленного сотрудничества компаний с проблемными контрагентами.

Тем не менее некоторые положения письма можно трактовать в пользу проверяемых налогоплательщиков. Это, в первую очередь, снятие с покупателя ответственности за недобросовестность поставщика второго и последующих звеньев. Кроме того, вселяет надежду рекомендации ФНС не расценивать как безусловное доказательство тот факт, что директор контрагента «все отрицает», равно как и результат почерковедческой экспертизы.

О применении рекомендаций

Подход, указанный в письме ФНС, налоговые органы должны применять в ходе предпроверочного анализа, а также камеральных и выездных проверок налогоплательщиков, подозреваемых в получении необоснованной налоговой выгоды. **Если будут найдены доказательства этого, то все они должны быть отражены в акте налоговой проверки.**

Все, что содержится в рассматриваемом письме, должно выполняться районами инспекциями неукоснительно. За этим должны следить межрегиональные инспекции ФНС по Федеральным округам.