



БЮЛЛЕТЕНЬ

юриста Сергея Москалева

«Налоги, которые мы выбираем...»

Для владельцев бизнеса, руководителей организаций, главных бухгалтеров, студентов юридических ВУЗов, а также для всех, кто интересуется налоговым законодательством и хочет уметь дать отпор необоснованным требованиям налоговых органов.

В БЛИЖАЙШИХ ВЫПУСКАХ:

Вопросы ответственности директоров, учредителей и фактических владельцев бизнеса

Как обезопасить себя при покупке бизнеса?

Можно ли избежать уплаты налога на имущество организаций с кадастровой стоимости недвижимого имущества?

Уважаемые налогоплательщики,

хочу проинформировать Вас о вступивших недавно в силу новых тенденциях в налоговом законодательстве.

Как Вы, вероятно, знаете, основной целью при налоговых проверках является вопрос о выявлении связи проверяемого налогоплательщика с так называемыми фирмами-однодневками, которые, как правило, регистрируются по подложным/украденным/утерянным документам и документы от имени которых подписывают лица, формально не имеющие к фирме никакого отношения, т.е. не являющиеся ни генеральными директорами, ни бухгалтерами.

Когда налоговые органы в ходе проверки допрашивают тех лиц, которые формально указаны в качестве учредителей/директоров/бухгалтеров, те, естественно, отказываются как от факта учредительства, так и от факта подписания каких-либо договоров, счетов-фактур и прочих документов, связанных с деятельностью фирмы.

В таких случаях налоговые органы не принимали у налогоплательщика вычеты по НДС и заставляли его снова уплачивать ту сумму НДС, которую он уже уплатил фирме-однодневке.

Чтобы подпереть свои выводы объективными доказательствами, налоговые органы не только констатировали факт отказа учредителей/директоров/бухгалтеров от подписания вышеуказанных документов, но и проводили анализ движений средств по банковским счетам фирм-однодневок.

И практически всегда при анализе счетов выяснялось, что фирма-однодневка не совершала затрат по закупке товара, который она потом поставила налогоплательщику, не имела затрат по аренде склада, хотя в договоре

указывалось, что поставка осуществляется со склада продавца, не имела работников и не оплачивала услуги субподрядчиков (например, строителей, которые построили заказчику какой-то объект, если речь шла о строительстве) и т.д.

То есть, в ходе проверки налоговые органы доказывали, что контрагент проверяемого налогоплательщика не только формально не поставлял продукцию (услуги, работы), но и фактически не мог их выполнить и поэтому заявленный вычет по НДС по взаимоотношениям с данным контрагентом сделан незаконно, потому что делать заявлять вычеты по НДС можно только по взаимоотношениям с конкретным контрагентом, от имени которого выставлена счет-фактура.

Отказывать в вычетах затрат по налогу на прибыль налоговым органам было гораздо сложнее, поскольку была сформирована судебная практика, которая исходила из того, что если в вышеуказанных ситуациях налогоплательщик реально получал товар (работы, услуги), то, несмотря на указанное выше, он имел право уменьшить базу по налогу на прибыль на рыночную стоимость приобретенного товара/работ/услуг.

Поскольку доказывать рыночную стоимость товаров/работ/услуг было очень хлопотно, налоговые органы ограничивались взысканием только НДС, а налог на прибыль по указанным операциям, так сказать, проходил «мимо кассы», т.е. мимо бюджета.

Может быть поэтому (чтобы облегчить работу налоговым органам), а может быть, и по каким-то другим причинам 18 июля 2017 г. был принят закон N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации", который моментально (на следующий день) вступил в силу.

Этим законом Налоговый кодекс был дополнен статьей 54.1. следующего содержания:

Статья 54.1. Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом

налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

Первый пункт рассматриваемой статьи не имеет отношения к добросовестным налогоплательщикам и поэтому я его пропущу.

А вот второй пункт имеет к ним самое прямое и непосредственное отношение и касается как НДС, так и налога на прибыль.

Первый подпункт этого пункта для реально работающих компаний имеет больше декларативный характер, поскольку все их затраты естественным образом связаны с производством, направлены на получение прибыли и не имеют основной целью неуплату налогов.

Исключение могут составлять случаи, когда организация приобретает непонятные активы, которые ему не нужны ни для перепродажи, ни для текущего производства, ни для будущего, то есть никак не могут быть применены налогоплательщиком и фактически длительное время им не используются (да и зачастую значатся лишь на бумаге). Однако это уже граничит с умышленным занижением прибыли и поэтому априори в рамках данной информации не рассматривается, поскольку в рамках данной информации рассматривается вопрос в отношении добросовестных налогоплательщиков.

И вот для таких добросовестных налогоплательщиков очень опасен подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1. Налогового кодекса.

Данный подпункт говорит о том, что если обязательство по сделке исполнено не контрагентом или лицом, которому он поручил это по договору, то НДС и расходы применительно к налогу на прибыль не учитываются.

А это значит, что даже если налогоплательщик реально получил товар/работы/услуги, но нет доказательств, что товар/работы/услуги получены именно от контрагента по договору (или уполномоченного им лица), то НДС и расходы по их приобретению в налоговом учете налогоплательщик отразить не сможет.

То есть, такие товары/работы/услуги обойдутся налогоплательщику дороже на сумму НДС и на сумму налога на прибыль с суммы затрат и получится, что фактически он закупит товары/работы/услуги по цене примерно в 1,4 раз дороже.

А с учетом штрафа и пеней такая закупочка будет стоить дороже реальной цены раза в два, или даже больше.

Если раньше налогоплательщик в вышеуказанной ситуации мог сохранить вычеты по налогу на прибыль, то теперь такая надежда полностью отсутствует.

Поэтому на сегодняшнем этапе жизни налогоплательщика сверхактуальное значение для него приобретает вопрос о том, чтобы его контрагент являлся реальным поставщиком.

Потому что, как указано в статье 54.1. Налогового кодекса, для принятия к учету расходов и НДС необходимо соблюдение двух условий: необходимо, чтобы сделка не имела основной целью неуплату налогов, и чтобы обязательство по сделке выполнялось именно поставщиком, указанным в договоре, или третьим лицом, с которым поставщик заключил соответствующий договор.

Конечно, закон возлагает доказывание вышеуказанных обстоятельств на налоговые органы, но, как Вы знаете, они большие мастера на подобные штучки и вмиг «докажут», что, например, у контрагента по сделке не имелось склада, а поскольку в договоре прямо указано, что товар поставляется со склада поставщика, то получится, что данная сделка исполнена не поставщиком, т.е. лицом, указанным в договоре, поскольку он фактически не мог исполнить данное условие по объективным причинам – у него нет склада, с которого он обязался поставить товар.

Или, например, в договоре указано, что поставка осуществляется транспортом поставщика, а в сопроводительных транспортных документах в качестве заказчика транспорта или отправителя груза значится совсем иное лицо.

Ну и т.д.

Поэтому лозунг «Спасение утопающих – дело рук самих утопающих!» как нельзя лучше демонстрирует то, что каждый добросовестный налогоплательщик обязан делать, чтобы не утонуть в водовороте сегодняшних непростых условий бурлящего законодательства.

Конечно, все это очень отвлекает от реальной деятельности предприятия, но что поделать.

Теперь о том, что же все-таки делать.

Статья 54.1. Налогового кодекса касается тех случаев, когда налогоплательщик тратит деньги, т.е. закупает что-то для производства, и не относится к получению им выручки, поэтому вопрос о том, что обязательства выполнил именно контрагент по сделке, относится именно к поставщикам налогоплательщика, а не к потребителям его продукции.

Вопрос о том, что обязательства выполнил именно контрагент по сделке, состоит из следующего:

Формальная часть:

1. Регистрация контрагента в качестве юридического лица.
2. Подписание договора надлежащим лицом.
3. Документальное подтверждение выполнения условий договора именно контрагентом.

Фактическая часть сводится к доказательством наличия у контрагента реальной возможности выполнить условия договора.

Также необходимо запросить у контрагента копии:

1. Устава.
2. Свидетельства о постановке на налоговый учет.
3. Документ о назначении директора.
4. Сделать скан сайта поставщика (если у него он есть).

Для подтверждения факта подписания договора надлежащим лицом следует запросить у контрагента:

1. Ксерокопию паспорта директора (хотя бы первой страницы).
2. Оригинал доверенности, если договор подписывает любое иное лицо, кроме директора.

Для документального подтверждения выполнения условий договора именно контрагентом необходимо отслеживать, чтобы все документы оформлялись от его имени (или от имени третьего лица, на которого контрагент возложил соответствующие обязательства).

Для подтверждения наличия у контрагента (или третьего лица) **фактической возможности** исполнить обязательства по договору необходимо запросить копии документов, подтверждающие, что у контрагента, например, есть склад (в собственности или в аренде, если речь в договоре идет о поставке товара с его склада), или что у него есть работники соответствующей квалификации (если речь идет, например, о договоре подряда), что у него есть собственный автотранспорт (по договорам перевозки или поставки товара транспортом поставщика). Если поставщик находится в том же городе, что и налогоплательщик, очень рекомендуется посетить его офис, а также склад (если он имеет отношение к сделке).

Если на момент составления договора у поставщика отсутствуют данные о складе и т.д. третьего лица, на которое он возложил исполнение договора (такое бывает), то в договоре надо указать, что поставка осуществляется таким-то лицом, сведения о котором поставщик представит позже. И потом добиться от поставщика указанных сведений в виде письменного уведомления.

Кроме того, необходимо следить, чтобы во всех документах стояли бы одинаковые подписи от имени одного и того же лица.

И никаких факсимиле.

Также рекомендуется в договоре указывать точный адрес склада поставщика, или адрес склада, наименование, почтовый адрес и ИНН лица, которое фактически по указанию поставщика будет отгружать товар/оказывать услуги/работы, и указывать номер и дату договора между этим лицом и поставщиком, если поставку будет осуществлять не поставщик, а третье лицо.

Рекомендую также запросить баланс контрагента за предыдущий год (баланс не относится к конфиденциальным сведениям), а если он его не предоставит, тогда можно самим получить

баланс (за небольшую плату) на сайте www.multistat.ru. Причем баланс надо не просто получить, а изучить его хотя бы на предмет того, осуществлял ли контрагент реальную хозяйственную деятельность, т.е. была ли у него выручка, прибыль, займы, кредиты, дебиторская задолженность и т.д.

Если удастся получить все указанные документы, то с достаточно большой степенью вероятности можно предположить, что обязательства по сделке исполнил именно поставщик или указанное им лицо и что эти лица имели реальную возможность исполнить свои обязательства.

Если поставщик какие-нибудь документы скрывает, утаивает или уклоняется от их предоставления, то с таким сомнительным поставщиком дела лучше не иметь (если это возможно).

Практика показывает, что в организации как-то более-менее собираются документы по формальной части и то не все.

Как правило, ксерокопия паспорта не запрашивается. Между тем, данный документ очень важен, поскольку у фирм-однодневок в подавляющем большинстве случаев он отсутствует, поскольку они регистрируются по подложным документам.

Поэтому, чтобы как-то уйти от вопроса о ксерокопии паспорта обычно отвечают, что это конфиденциальные сведения.

Однако можно запросить только первую страницу паспорта, без места жительства. Этого будет достаточно.

Обычно, сбором документов занимается юрист или, если в организации юриста нет, то бухгалтер.

Однако, чтобы наладить реальный контроль за вышеуказанными вопросами, необходимо, чтобы над ними работали все сотрудники, участвующие в цепочке закупки: менеджер по закупкам, юрист, бухгалтер и т.д.

Целесообразно расписать в должностных инструкциях каждого из указанных работников их обязанность получать и контролировать проходящие через них документы на закупку товаров/ работ/услуг на предмет:

1. Соответствия фамилий, подписей и печатей в договоре таким же сведениям в накладных, актах, транспортных документах, ксерокопии паспорта, выписки из ЕГРЮЛ, доверенности.
2. Обязательного указания в договоре адреса склада поставки, а также реквизитов, адреса и склада третьего лица. В договоре также целесообразно отразить кадастровый номер склада и указать, арендован этот склад или находится в собственности поставщика (в идеале – получить копию договора аренды либо хотя бы его первой страницы, или документа о собственности, а если документ о собственности контрагент не предоставил, но известен кадастровый номер – то нужно самим запросить через интернет выписку о правах на указанный объект недвижимости и если выяснится, что он принадлежит другому лицу, потребовать у поставщика документов, подтверждающих его право на использование данного объекта).

3. Соответствия транспортных и сопроводительных документов установленным формам.
4. Обязательного указания в транспортных документах номера автомашины, доставившей груз, и фамилии водителя.
5. Наличия у водителя доверенности (обязательно снять копию, если доверенность многоразовая и лучше, если ксерокопия будет заверена поставщиком, а если доверенность одноразовая – забрать ее у водителя).
6. Наличия списка работников контрагента с указанием даты и номера трудового договора (в случае заключения договора на выполнение работ/услуг/подряда и т.д.).
7. Составления служебной записки сотрудником, посещавшим офис и/или склад/производство поставщика о том, что он там был, тогда-то, по такому-то адресу, убедился в том, что поставщик имеет офис, склад/производственные помещения (их желательно сфотографировать, а в идеале – указать номер и дату договора аренды, а еще лучше - приложить ксерокопию хотя бы первого листа договора аренды, документа о собственности).
8. Другие документы, которые могут подтвердить, что обязательства по договору выполнены лицом, указанным в нем, или по его поручению третьим лицом.

Причем, если в исполнении обязательства участвует третье лицо, то необходимо и на него собрать указанный выше пакет документов.

Все документы описать невозможно, но главное – при заключении договора и контроле за его исполнением исходить из того, что Вам надо самим быть уверенными, что обязательство по договору исполняется поставщиком или уполномоченным им лицом и что они имеют реальную возможность исполнить свое обязательство.

Конечно, собирать подобные документы – дело хлопотное, отнимающее много времени, но если у Вас они будут, то налоговая инспекция вряд ли станет перепроверять их.

То есть, усложнив себе жизнь сейчас, Вы облегчите ее себе потом.

И в заключение хочу обратить Ваше внимание на значение во всей этой истории текста договора.

Обычно, к составлению договора подходят формально: лишь бы был, а что в нем написано – не так уж и важно (например, не указывался адрес склада поставщика и т.д.).

Однако теперь нужно очень внимательно подходить к заключению договора и прописывать в нем конкретные условия совершения сделки, а не писать общие фразы типа: покупатель вправе требовать от поставщика поставки товара, (как будто, если этого не написать, покупатель лишится этого права и т.п.).

То есть, не нужно переписывать в договор Гражданский кодекс, а надо вписывать в него условия конкретной сделки. Например, где находится товар, с какого склада поставляется, точный адрес, кадастровый номер, кому он принадлежит, на каком основании его использует

контрагент, место происхождения товара (а еще лучше, если получится – производитель товара), год производства, каким транспортом (собственным, привлеченным) осуществляется доставка товара и т.п.

Для добросовестного поставщика указать данные сведения – не проблема, а вот если начинаются проблемы – тогда нужно подумать, а стоит ли связываться с таким поставщиком.

Возможно, когда сложится судебная практика применения статьи 54.1. Налогового кодекса, появится бóльшая ясность, что нужно делать и какие документы собирать.

Но на сегодняшний день, исходя из практики судебного подхода к разрешению налоговых споров, можно полагать, что указанных выше документов будет достаточно для доказательства права налогоплательщика на налоговые вычеты.

Удачи Вам.



С.Л.Москалев
Налоговый консультант
г.Москва