

## LT In Focus

# СК России и ФНС России разработали методические рекомендации по установлению факта умышленной неуплаты налогов

ФНС России письмом от 13 июля 2017 года № [ЕД-4-2/13650@](mailto:ED-4-2/13650@) направило в адрес нижестоящих налоговых органов методические рекомендации, подготовленные совместно с СК России, по установлению в ходе проведения налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих о наличии умысла в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленного на неуплату налогов (сборов).

Методические рекомендации представляют собой документ, в котором подробно описываются наиболее стандартные и агрессивные схемы уклонения от уплаты налогов, свидетельствующие о наличии умысла у должностных лиц налогоплательщика в отношении совершения налогового правонарушения, приводится методика по (1) обнаружению умысла при совершении налогового правонарушения и (2) документированию результатов контрольных мероприятий в акте и решении по налоговой проверке. Также к методическим рекомендациям прилагается список вопросов, которые территориальные налоговые органы обязаны задать сотрудникам налогоплательщика, выступающим субъектами уголовной ответственности по налоговым составам (ст.ст. 199, 199.1 и 199.2 НК РФ).

Ниже мы приводим результаты анализа основных положений методических рекомендаций и комментарии наших экспертов.

[Наличие умысла в отношении совершения налогового правонарушения и его последствия](#)

[Порядок доказывания наличия умысла](#)

[Примеры обстоятельств, свидетельствующих о наличии умысла в отношении совершения налогового правонарушения](#)

[Подтверждение и закрепление факта наличия умысла в материалах дела](#)

[Оценка «Делойта»](#)

### Наличие умысла в отношении совершения налогового правонарушения и его последствия

Методическими рекомендациями установлена взаимосвязь получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и наличия у него умысла в отношении ее получения. Так, указывается, что неуплата или неполная уплата налога, сопряженная с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие имитации реальной экономической деятельности, подмены гражданско-правовых отношений, использования фирм-однодневок, искусственного дробления бизнеса, а также необоснованного применения налоговых льгот, как правило, свидетельствует о наличии умысла у налогоплательщика, а значит, должна быть квалифицирована по п. 3 ст. 122 НК РФ.

В отличие от п. 1 ст. 122 НК РФ, предусматривающего ответственность в размере 20% от неуплаченной суммы налога, умышленное совершение налогового правонарушения карается санкцией в размере 40% от суммы недоимки. Учитывая, что методические рекомендации выступают ориентиром для территориальных налоговых органов, которые должны исследовать вопрос о наличии умысла у налогоплательщика при совершении налогового правонарушения, даже если отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела, существуют предпосылки к изменениям в практике решения дел о получении необоснованной налоговой выгоды (в особенности дел о недобросовестных контрагентах) в сторону квалификации действий налогоплательщика не по п. 1, а по п. 3 ст. 122 НК РФ.

При этом налоговым органам рекомендуется учитывать судебную практику, согласно которой умысел при совершении налогового правонарушения исключает применение смягчающих ответственность обстоятельств. Последний вывод представляется спорным. Ст. 112 НК РФ не ставит в качестве условия применения смягчающих обстоятельств отсутствие умысла при совершении правонарушения. Более того, в судебной практике единый подход по данному вопросу не сформирован. Мы полагаем, что позиция налоговых органов по неприменению смягчающих обстоятельств для целей соблюдения п. 3 ст. 122 НК РФ будет корректироваться судами.

## Порядок доказывания наличия умысла

В качестве стандарта доказывания умышленной формы вины ФНС России и СК России предлагают устанавливать отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения.

СК России и ФНС России также обращают внимание налоговых органов на то, что 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. Кроме того, налоговым органам целесообразно ориентироваться на

стиль изложения, принятый при составлении обвинительных заключений в рамках уголовного процесса. Такие формулировки, как «агрессивное налоговое планирование», «недобросовестность налогоплательщика», «непроявление должной осмотрительности», оцениваются СК России и ФНС России как не коррелирующие с задачей доказывания наличия умысла.

Указанные требования методических рекомендаций направлены на облегчение работы следственных органов по установлению наличия умысла у конкретных физических лиц при совершении налоговых преступлений.

## Примеры обстоятельств, свидетельствующих о наличии умысла в отношении совершения налогового правонарушения

В методических рекомендациях приводятся обстоятельства, свидетельствующие о наличии умысла в отношении совершения налогового правонарушения, к которым относятся:

- 1) согласованность действий взаимозависимых лиц;
- 2) участие налогоплательщика в схеме по уклонению от уплаты налога;
- 3) подконтрольность фирмы-однодневки налогоплательщику;
- 4) имитация хозяйственных отношений;
- 5) сложный и запутанный характер действий, исключающий их совершение в рамках ведения обычной деятельности;
- 6) наличие прямых доказательств использования схемы по уклонению от уплаты налога;
- 7) последующее поведение налогоплательщика по уклонению от налогообложения.

Отметим, что в методических рекомендациях отдельно указывается, что в случаях взаимодействия налогоплательщика с фирмой-однодневкой важно установить принадлежность фирмы-однодневки налогоплательщику, которому вменяется в состав преступления деяние, оговоренное в ч. 3 ст. 122 НК РФ. Данная рекомендация соответствует по смыслу новым положениям п. 3 ст. 54.1 НК РФ, устанавливающим, что нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не является самостоятельным основанием для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога неправомерным и возможно лишь при наличии у налогоплательщика контроля за деятельностью фирмы-однодневки или согласованности действий между ними.

Тем не менее, ФНС России рекомендует обращать внимание на возможную имитацию налогоплательщиком соблюдения должной осмотрительности при выборе контрагента и соотносить обстоятельства, свидетельствующие одновременно о согласованности действий и проявлении должной осмотрительности.



**Алексей Сергеев**  
Старший менеджер  
Разрешение налоговых споров

**«Методические рекомендации ориентируют налоговые органы на сбор и хранение доказательств, подтверждающих наличие умысла у налогоплательщика-организации в отношении совершения налоговых правонарушений, уже на стадии проведения налоговой проверки. В соответствии с текущей практикой налоговые органы в ходе налоговых проверок редко устанавливают наличие умысла у налогоплательщика при совершении конкретных налоговых правонарушений. Поэтому налогоплательщики в основном привлекаются к ответственности в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (п. 1 ст. 122 НК РФ). В случае установления умысла в отношении совершения налогового правонарушения штраф увеличивается до 40% (п. 3 ст. 122 НК РФ).**

**Кроме того, установление налоговым органом умысла у налогоплательщика-организации при**

**совершении налогового правонарушения влечет за собой значительные риски уголовно-правового преследования должностных лиц такой организации, так как в соответствии с п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц. Следовательно, установление в рамках налоговой проверки умысла у налогоплательщика-организации в отношении совершения налогового правонарушения означает установление умысла у должностных лиц данной организации в отношении совершения налогового преступления. При этом уголовная ответственность за совершение налогового преступления возможна только при установлении умышленной формы вины конкретного физического лица. Ранее доказывание обстоятельств, относящихся к установлению умысла при совершении налогового преступления, вызывало у следственных органов достаточно большие затруднения и зачастую приводило к прекращению уголовного преследования в связи с невозможностью установления такого умысла. Если налоговые органы будут следовать методическим рекомендациям, работа следственных органов по установлению умысла у лиц при совершении налоговых преступлений будет значительно облегчена».**

## Подтверждение и закрепление факта наличия умысла в материалах дела

Для применения п. 3 ст. 122 НК РФ и последующего уголовного расследования в материалах налоговой проверки должно указываться наличие умысла у должностных лиц налогоплательщика в отношении неуплаты (неполной уплаты) налога. В связи с этим налоговому органу рекомендуется в первую очередь установить перечень должностных лиц, действия которых привели к совершению налогового правонарушения, проанализировать функции и полномочия указанных лиц, а также факт существования «внешних» источников, подтверждающих наличие умысла.

В качестве эффективного способа выявления ответственного за совершение налогового правонарушения должностного лица методические рекомендации указывают проведение повторных опросов и допросов должностных лиц в целях сопоставления противоречащих друг другу показаний. Для проведения таких контрольных мероприятий налоговыми органами рекомендуется использовать методики проведения допросов, разработанные следственными органами, что по сути означает внедрение механизмов перекрестного допроса на этапе осуществления налоговых проверок. В связи с этим налогоплательщикам во время выездной проверки следует уделять повышенное внимание разработке алгоритма поведения должностных лиц и сотрудников на допросе.

Методические рекомендации содержат перечень первоочередных мероприятий налогового контроля, обязательных к проведению налоговыми органами при доказывании наиболее типичных схем уклонения от уплаты налогов. Важно отметить, что при проведении осмотров помещений и территорий, а также выемке документов налоговыми органами рекомендуется привлекать органы дознания, что является дополнительным фактором давления на налогоплательщика.

При выявлении умысла в отношении заключения фиктивных сделок с фирмами-однодневками или аффилированными организациями налоговыми органами рекомендуется истребовать не только обязательные для ведения документы, но также и любые другие документы, которые могут подтверждать факт взаимодействия налогоплательщика с фирмами-однодневками, а также осведомленность должностных лиц о недобросовестности выбранного контрагента. Речь идет в первую очередь о внутренней переписке сотрудников, входящей корреспонденции, о результатах получения консультационных услуг, в том числе аудиторских и правовых, оказанных привлекаемыми налогоплательщиком внешними консультантами.

Учитывая, что 23 июня 2017 года в первом чтении был принят закон о наделении налоговых органов полномочиями по истребованию у аудиторских организаций документов, полученных ими от налогоплательщика (паспорт проекта Федерального закона № 96436-7), принципиальным становится осуществление налогоплательщиком внутреннего контроля за порядком ведения документооборота как на уровне головного офиса, так и на уровне всех обособленных подразделений.

Согласно методическим рекомендациям допросу рекомендуется подвергать максимально широкий круг лиц (как сотрудников налогоплательщика, так и сотрудников аффилированных структур, материально ответственных лиц, лиц, которым в указанном периоде выдавались в подотчет большие суммы денежных средств, сотрудников организаций, оказывающих услуги, выполняющих работы для налогоплательщика по гражданско-правовым договорам). Также в документе подчеркивается важность проведения допроса бывших сотрудников организации, не находящихся в подчиненном положении по отношению к работодателю. В связи с этим налогоплательщику следует уделять повышенное внимание проводимой им кадровой политике.

В методических рекомендациях указывается на целесообразность привлечения органов дознания для целей установления фактов аффилированности лиц. Существенное доказательственное значение в данном случае имеют полученные в ходе оперативно-розыскных мероприятий 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 банк-клиентом по расчетным счетам).

Также с привлечением органа дознания налоговыми органами рекомендуется проводить осмотры помещений и территории налогоплательщика, а также выемку документов и других вещественных доказательств, таких как печати, бланки, USB-флеш-накопители, серверы, токены, рутокены.

В методических рекомендациях подчеркивается важность взаимодействия налоговых органов с другими органами и учреждениями, такими как ЦБ РФ, Росфинмониторинг, Гостехнадзор, ГИБДД, Роспатент, а также иные регистрирующие органы, в которых содержится значимая для определения умысла информация, например, информация о движении денежных средств по счетам.

## Оценка «Делойта»

Опубликование настоящих методических рекомендаций является ожидаемым продолжением реализации налоговой политики государства, обозначившей за последние несколько лет свою ярко выраженную пробюджетную направленность.

Опубликование ведомственной методики проведения контрольных мероприятий, по мнению экспертов, свидетельствует о росте давления на бизнес со стороны контролирующих органов. В частности, по мнению IPT Group, около 78% российских налогоплательщиков ощущают усиление давления на бизнес со стороны государственных органов при администрировании налогообложения в 2016–2017 годах<sup>1</sup>.

Ситуация усложняется в условиях принятого Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ», который, в сравнении с Постановлением Пленума ВАС РФ № 53, предусматривает более жесткий подход к решению вопроса о наличии в действиях налогоплательщиков признаков необоснованной налоговой выгоды.

Новая ст. 54.1 НК РФ будет действовать в отношении камеральных проверок налоговых деклараций, представленных после 19 августа, а также выездных налоговых проверок, назначенных после указанной даты. Учитывая тот факт, что ФНС России и СК России

<sup>1</sup> <http://www.forbes.ru/biznes/348367-riski-dlya-biznesa-78-rossiyskih-kompaniy-zayavlyayut-o-roste-davleniya-so-storony>

официально заявили о намерении тесно сотрудничать при рассмотрении дел о получении необоснованной налоговой выгоды, проведение налоговых проверок в условиях новой редакции НК РФ будет неизбежно сопровождаться увеличением случаев возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, а также проведением оперативно-розыскных мероприятий на территории налогоплательщиков.

Кроме того, существует риск перехода налоговых органов на постоянное применение п. 3 ст. 122 НК РФ и взимание штрафа в размере 40% от суммы недоимки, что может стать негативным моментом для налогоплательщиков, не осуществляющих агрессивное налоговое планирование за счет использования фирм-однодневок и других неправомерных схем.

Приведенные в методических рекомендациях, а также на сайте ФНС России<sup>2</sup> схемы уклонения от налогообложения являются скорее хрестоматийными, нежели в действительности приводящими к судебным разбирательствам. Соответственно, на уровне судебной практики следует ожидать формирования более сложных подходов к доказыванию умысла в отношении получения необоснованной налоговой выгоды в менее однозначных ситуациях, чем те, которые описываются в методических рекомендациях, что в будущем также может привести к расширению сферы применения п. 3 ст. 122 НК РФ.

\*\*\*\*\*

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. При возникновении вопросов обращайтесь, пожалуйста, к своим регулярным контактам в «Делойте» или к Алексею Сергееву.

С уважением,

**Партнеры компании «Делойт» в СНГ**

<sup>2</sup> [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/)

# Контакты

## Департамент консультирования по налогообложению и праву



**Алексей Сергеев**  
**Старший менеджер**  
Разрешение налоговых споров  
[alsergeev@deloitte.ru](mailto:alsergeev@deloitte.ru)

### Приложение TaxSmart



### [deloitte.ru](http://deloitte.ru)

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысячи специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.