

**«Федеральный реестр  
предполагаемых  
выгодоприобретателей-как новый  
инструмент ФНС, камеральные  
проверки в отношении  
«приоритетных»  
налогоплательщиков, налоговая  
реконструкция – применение  
налоговыми органами »**

## Федеральный реестр предполагаемых выгодоприобретателей

Федеральный реестр предполагаемых  
выгодоприобретателей-новый инструмент по  
побуждению налогоплательщиков к добровольному  
уточнению налоговых обязательств, созданный ФНС  
России

По каким признакам организация попадает под  
критерии потенциального выгодоприобретателя:

- наличие в штате сотрудников;
- наличие на балансе организации активов;
- наличие «сущностных» поставщиков;
- наличие лицензий;
- наличие лизинговых платежей и др.

**Федеральный реестр предполагаемых выгодоприобретателей  
подразделяется на :**

**Приоритетных**  
выгодоприобретателей-  
выгодоприобретатели,  
заявившие схемные налоговые  
вычеты в 2022 г. (то есть все  
уточненные налоговые  
декларации, сданные  
налогоплательщиком по НДС за  
период с 2019-2021 в 2022г., а  
также декларации по НДС  
,сданные с 1кв.2022 г.

**Неприоритетных**  
выгодоприобретателей-  
выгодоприобретатели, имеющие  
налоговые риски, но у которых  
отсутствуют схемные налоговые  
вычеты, заявленные в 2022 г.

**ФРПВ формируется на основании следующих источников информации:**

- 1. Автоцепочек, сформированных ПК АИС налог-3;*
- 2. Заключений об установлении выгодоприобретателей от «схемных» расхождений;*
- 3. Коментариев в ПП «Контроль НДС», сформированных отделами камеральных налоговых проверок и контрольно-аналитическими отделами.*

## **Инструменты, используемые Налоговыми органами при пробуждении налогоплательщиков, включенных в ФРПВ:**

- 1. Инициирование вызова налогоплательщика на комиссию в целях побуждения к добровольному уточнению налоговых обязательств;*
- 2. Проведение допросов сотрудников проверяемого налогоплательщика;*
- 3. Проведение углубленных камеральных налоговых проверок в соответствии со ст.88 НК РФ;*
- 4. Истребование документов и пояснения в рамках ст.88,93,93.1 НК РФ;*
- 5. Проведение мероприятий налогового контроля в отношении заказчиков и поставщиков проверяемого налогоплательщика.*

**Какими инструментами может воспользоваться налогоплательщик для того, чтобы избежать проведения выездных и камеральных налоговых проверок в связи с включением в реестр ФРПВ :**

**1. Предоставление первичных документов, подтверждающие реальность сделки с целью «разакцепта», который проводится Налоговым органом**

**\*Разакцепт-это инициирование мероприятий налогового контроля, направленного на установление нового выгодоприобретателя.**

**2. Представление налогоплательщиком Налоговому органу предложения о возможности применения налоговой реконструкции**

**3. Предложить налоговому органу урегулировать спор с помощью процедуры медиации.**

**\*Медиация-одна из технологий альтернативного урегулирования споров с участием третьей стороны.**

*Первым опытом построения новой системы взаимоотношений между налоговыми органами стало заключение соглашения между МИФНС России №21 по Санкт-Петербургу и ООО «РИФ».*

**Камеральная налоговая проверка-новый  
инструмент по побуждению приоритетных  
налогоплательщиков**

## Письма ФНС России

- *от 13.07.2017 №ЕД-4-2/13650@*
- *от 11.08.2017 №СА-4-7/15895*
- *от 16.08.2017 №СА-4-7/16152@*
- *от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@*
- *от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@*
- *от 10.10.2022 №БВ-4-7/13450@*

## Документы (информация)

Ст. 93 и 93.1 НК РФ

*ст. 93 НК РФ*

❖ у проверяемого  
налогоплательщика в  
рамках проверки

*ст. 93.1 НК РФ*

❖ у контрагентов по  
конкретной сделке, в том  
числе вне рамок налоговой  
проверки (встречные  
проверки)

## Пояснения

п. 3 ст. 88 НК РФ

❖ ошибки и противоречия  
в декларации  
*абз. 1 п. 3 ст. 88 НК РФ*

# ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ В РАМКАХ КНП ПО СТАТЬЕ 93 НК РФ

НК РФ прямо не предусмотрена ситуация, когда проверяемый налогоплательщик заявляет вычет по взаимоотношениям с «технической» компанией, которая формально отражает счета-фактуры в своей декларации, но фактически не совершала спорные операции («золотая пара» при отсутствии прямых расхождений).

Такое противоречие также квалифицируется как основание для истребования документов в соответствии с пунктом 8.1 Кодекса.

Аналогичная позиция изложена в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 10.06.2020 №Ф06-60320/2020 по делу №А12-20791/2019, от 29.01.2019 №Ф06-41752/2018 по делу №А55-4447/2018, Постановлении Девятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 01.04.2019 по делу №А36-10258/2018, судебных актах по делу №А55-4159/2018 (Определением ВС РФ от 11.04.2019 №306-ЭС19-3062 отказано в передаче кассационной жалобы налогоплательщика для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВСРФ), №А55-4158/2018 (Определением ВС РФ от 11.04.2019 №306-ЭС19-3046 отказано в передаче кассационной жалобы налогоплательщика для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВСРФ).

# ИСТРЕБОВАНИЕ ПО КОНКРЕТНОЙ СДЕЛКЕ В РАМКАХ СТАТЬИ 93.1 НК РФ



# Уведомления о вызове налогоплательщика для дачи пояснений

**Письмо ФНС России от 02.12.2021 №ЕА-4-15/16838@,**

**Подпункт 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ**

## **НЕ ДОПУСКАЕТСЯ**

- **Направление уведомления с целью истребования документов (ст. 93, 93.1);**
- **Требовать в уведомлении представить уточненную декларацию (п. 3 ст. 88);**
- **Направлять уведомление в отсутствие подробного описания оснований вызова;**
- **Указывать в качестве основания вызов на заседание комиссии по легализации налоговой базы**

**СПРАВОЧНИК ОСНОВАНИЙ (внедрен в АИС с 17.10.2022)**

**Доведен письмом ФНС России от 09.08.2022 №ЕА-4-15/10350 (письмо Управления от 17.08.2022 № 24-20/2/098786@)**

Комиссии по легализации налоговой базы отменены письмами ФНС России от 21.03.2017 № ЕД-4-15/5183@, от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ и от 07.07.2020 № БС-4-11/10881@

# Налоговый орган должен осуществлять **Осознанный** контроль

Налоговый орган обязан направить плательщику уведомление в соответствии с **п. 3 ст. 88 НК РФ** об установленных несоответствиях в декларации и дать возможность на самостоятельное уточнение нарушений

Исключить большое количество требований в адрес проверяемого лица – максимально все документы  
**в одном требовании**

Истребуем только те документы, которые необходимы для проведения проверки и сбора доказательственной базы.  
**Должна быть ясна цель истребования – осознанный контроль**



# **Оформление акта камеральной налоговой проверки**

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Форма утверждена  
приказом ФНС России от 07.11.2018 №ММВ-7-2/628@**

**1– 1.5 – Наименование, ИНН, вид проверки и т.д.**

**1.6 – Сведения о мероприятиях налогового контроля: обязательно указывается перечень всех инициированных мероприятий и ссылки на приложения (приложение 1, приложение 2 и т.д.)**

## **2. Описательная часть**

### **2.1. Представленная декларация и характеристика налогоплательщика**

- **Указываются значимые сведения об организации: заявленный и фактический вид деятельности, численность, наличие в собственности имущества, производственных мощностей, ключевые показатели деятельности и т.д.**
- **Сведения из налоговой декларации по НДС, сведения об уточненных декларациях, изменении показателей**

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## 2.2.1. ООО «Ромашка» ИНН 7700654987 / КПП 770001001

### Общая характеристика

### Вид приобретенных товаров (работ, услуг)

Установлено необоснованное применение налоговых вычетов по следующим счетам-фактурам: ...

Изложение доводов, обстоятельств и доказательств, их подтверждающих.

Перед изложением материала рекомендуется сделать таблицу, в которой тезисно изложить и структурировать имеющиеся материалы:

Довод	Подтверждающие обстоятельства	Доказательства

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 1. ООО «Ромашка» спорный товар не поставляло и поставлять не могло**

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей деятельности (производства и (или) поставки спорного товара) в силу отсутствия основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- Отсутствие штата сотрудников для организации и осуществления производства и (или) поставки, что подтверждается непредставлением ООО «Ромашка» расчетов по РСВ, 6-НДФЛ, 2-НДФЛ, отсутствием перечислений по счету в счет заработной платы;
- Отсутствие перечислений денежных средств за приобретение данного товара, что подтверждается анализом банковской выписки (приложение ..);
- Отсутствие перечислений денежных средств за транспортировку и хранение;
- Операции по реализации товара отражены только в декларации по НДС и не отражены в декларации по налогу на прибыль, бухгалтерской отчетности;
- Отсутствие перечислений денежных средств от проверяемого контрагента спорному поставщику.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## Довод 1. ООО «Ромашка» спорный товар не поставляло и поставлять не могло

- Результаты анализа журналов регистрации въезда-выезда на строительную площадку не подтвердили въезд транспорта от ООО «Ромашка»
- В журнале ознакомления с техникой безопасности отсутствуют записи о допуске сотрудников ООО «Ромашка»
- По результатам допроса руководителя ООО «Ромашка» установлена его непричастность к руководству организации и подписанию документов
- По результатам почерковедческой экспертизы установлено, что подписи на документах от имени контрагента выполнены неустановленным лицом
- Сотрудники охранной организации показали, что ООО «Ромашка» и его сотрудники им не знакомы. Проезд транспорта и допуск сотрудников, минуя регистрацию в соответствующих журналах, невозможен
- Допросы строителей показали, что им не знаком поставщик ООО «Ромашка» и его представители.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 1. ООО «Ромашка» спорный товар не поставляло и поставлять не могло**

- При отсутствии расчетов («бумажный НДС»), необходимо провести анализ дебиторской задолженности контрагента за период до начала спорных взаимоотношений и после. Сделать вывод о финансовом состоянии контрагента
- Отсутствие претензионной работы со стороны поставщика, несмотря на значительные суммы дебиторской задолженности
- разовый характер операций – «спорный» контрагент ранее не являлся поставщиком проверяемого налогоплательщика. Финансовые взаимоотношения начались в ... квартале 2022 года
- Анализ банковской выписки проверяемого налогоплательщика: установить, каким образом израсходованы денежные средства. Оценить характер платежей по выписке контрагента (например: за строит. работы, подгузники и овощи)

**Вывод:** Совокупность вышеперечисленных обстоятельств позволила налоговому органу сделать обоснованный вывод об отсутствии у ООО «Ромашка» признаков ведения реальной финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, налоговый орган привел достаточные доказательства, позволяющие сделать обоснованный вывод о невозможности и неисполнении «спорным» контрагентом каких-либо поставок товара в адрес проверяемого налогоплательщика.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 2. Установлено, что ООО «Ромашка» и его контрагенты «по цепочке» не сформировали источник для применения проверяемым налогоплательщиков вычета по НДС**

- Описывается цепочка контрагентов до разрыва (ООК, иного схемного вычета), указывается каким образом каждый из участников «цепочки» минимизировал свои налоговые обязательства и в чем состоит нарушение. По каждому контрагенту дается характеристика, указывающая что он также не мог осуществлять поставку товаров (работ, услуг).

## Пример:

ООО «Ромашка» принимает к вычету счета-фактуры по взаимоотношениям с ООО «Лютик». ООО «Лютик» представлен журнал с разделом 12, в котором отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), но налог на добавленную стоимость в разделе 1 декларации не исчислен и не уплачен, так как в разделе 12 указанные операции также отражены с отрицательными значениями.

**Вывод:** Таким образом, ни один из участников цепочки поставщиков спорный товар не поставлял и поставлять не мог. Нарушения контрагентами своих налоговых обязательств привели к отсутствию сформированного в бюджете источника для применения вычета проверяемым налогоплательщиком.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

Довод 3. По результатам камеральной налоговой проверки установлены обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой экономии путем заведомо неправомерного применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с ООО «Ромашка»

Необходимо отразить причинно-следственную связь между ущербом бюджета (который раскрыт в предыдущем доводе) и действиями самого проверяемого налогоплательщика.

Установлены признаки аффилированности и согласованности действий:

- налоговым органом установлено отсутствие ведения претензионной работы со стороны кредитора ООО «Ромашка» при наличии у него значительных сумм дебиторской и кредиторской задолженности, что указывает на согласованность действий участников схемы в интересах Общества. Такая система расчетов возможна только при согласованности действий и (или) аффилированности с проверяемым лицом, так как только в таком случае риски для ООО «Ромашка» минимальны
- «синхронная» подача контрагентом уточненной налоговой декларации с отражением операций в адрес проверяемого налогоплательщика

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 3. По результатам камеральной налоговой проверки установлены обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой экономии путем заведомо неправомерного применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с ООО «Ромашка»**

- Финансовая подконтрольность (описать долю проверяемого налогоплательщика в выручке контрагента)
- Совпадение IP-адресов с проверяемым налогоплательщиком или у спорных контрагентов (в том числе по цепочке) между собой
- IP-адреса необходимо сверять не только по данным АСК НДС-2, но и истребовать соответствующие сведения у банков, удостоверяющих центров, операторов ТКС, провайдеров
- Анализ пересечения должностных лиц (руководители, учредители, бенефициары, заявители), а также доверенных лиц по данным регистрационных дел (в АИС Налог-3), банковских досье, удостоверяющих центров, судов ([www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru)), в рамках процедур банкротства
- Провести анализ общедоступных сведений в сети Интернет, социальных сетей, данных сервиса whois.com на предмет регистрации доменов сайтов

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

Довод 3. По результатам камеральной налоговой проверки установлены обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой экономии путем заведомо неправомерного применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с ООО «Ромашка»

- Если отсутствуют признаки аффилированности, то необходимо охарактеризовать «схемную» цепочку как «площадку». Указать на общие признаки, пересечение контрагентов в Дереве связей и т.д.
- Установлено, что налогоплательщиком **не проявлена должная осмотрительность** при выборе контрагента:
  - Отсутствие деловой репутации (опыт аналогичных поставок, рекламы, отзывов, сайта);
  - Наличие недостоверности сведений;
  - Нетипичный документооборот и т.д.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 3.** По результатам камеральной налоговой проверки установлены обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой экономии путем заведомо неправомерного применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с ООО «Ромашка»

**Вывод:** Инспекцией установлена умышленность действий проверяемой организации, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой экономии при отсутствии реальных сделок со спорными контрагентами. При этом, в ходе проверки выявлены признаки аффилированности и согласованности действий проверяемого лица и его контрагента, а также установлено что спорные контрагенты созданы и использованы исключительно для минимизации налоговых обязательств проверяемого лица.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## **Довод 4. Установлены реальные поставщики спорного товара.**

- Факт реальности поставки товара ООО «Гладиолус» подтверждается следующими обстоятельствами:
  - Наличие трудовых, производственных ресурсов
  - Наличие расчетов в денежной форме
  - Иные признаки в противовес негативной характеристике ООО «Ромашка», см. довод 1.
  - Результаты допросов водителей, ответственных сотрудников склада и строительной площадки подтверждают поступление и использование в строительных работах материалов, приобретенных у ООО «Гладиолус»
  - Сотрудники и транспортные средства от реального поставщика (ООО «Гладиолус») зарегистрированы в журналах въезда выезда и ознакомления с техникой безопасности

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

**Довод 5.** Установлено фактическое отсутствие остатков товара у проверяемого налогоплательщика, а также отсутствие реализации спорного товара в адрес третьих лиц.

**Отсутствие остатков товара подтверждается следующими обстоятельствами, установленным в рамках проверки:**

- Результаты осмотра складских помещений и строительной площадки (отсутствие места и условий для хранения)
- Допросы строителей, ответственных лиц, приемщиков, грузчиков, водителей, прорабов, охранников и т.д.
- Анализ карточек счетов и оборотно-сальдовых ведомостей
- Невозможность хранения специфического товара (например: цемент не может храниться год под открытым небом)

**Отсутствие факта реализации спорного товара третьим лицам подтверждается следующими обстоятельствами, установленными в рамках проверки:**

- Анализ банковской выписки (отсутствие платежей со схожей номенклатурой)
- Анализ книг продаж, документов, полученных от контрагентов, сведений о госконтрактах и т.д.

**Вывод:** Таким образом, выпадающий остаток товара, не использованный в производстве работ, не мог храниться (фактически отсутствует на остатках) и не реализован третьим лицам, что подтверждает нереальность его приобретения.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## Общий вывод по контрагенту:

Инспекцией установлен факт необоснованного принятия сумм налоговых вычетов по НДС в силу того, что контрагент заявителя не имеет активов, имущества, транспортных средств и работников, представляют отчетность либо с нулевыми, либо с минимальными показателями, не соответствующими объемам реализации. На основании анализа банковских выписок по счетам контрагентов установлено, что у них отсутствуют затраты, присущие обычной хозяйственной деятельности (платежи за аренду, услуги связи, коммунальные услуги, заработная плата и др.).

В случае недобросовестности контрагентов покупатель несет определенный риск не только по исполнению гражданско-правовых договоров, но и в рамках налоговых правоотношений, поскольку в силу требований налогового законодательства он лишается возможности произвести налоговые вычеты либо пользования льготным порядком исчисления налогооблагаемой базы ввиду отсутствия надлежаще оформленных первичных документов.

Вышеприведенные обстоятельства, установленные Инспекцией в ходе проверки, в совокупности свидетельствуют о недостоверности и противоречивости сведений, содержащихся в первичных документах, представленных в ходе проверки, и, как следствие, не могут служить подтверждением факта реальной поставки товаров (работ, услуг) спорными контрагентами.

Инспекцией установлена умышленность действий организации, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой экономии при отсутствии реальных сделок со спорными контрагентами. При этом, в ходе проверки установлено, что спорные контрагенты созданы и использованы исключительно для минимизации налоговых обязательств.

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## Квалификация

**нарушения по контрагенту в соответствии с положениями статьи 54.1 НК РФ:**

- 1) **Отсутствие поставки товара (работ, услуг) – пункт 1 статьи 54.1 НК РФ (искажение)**
- 2) **Установлено, что цель сделки – неуплата налога – подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ**
- 3) **Поставка реальна, но выполнена третьим лицом – подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ**

**!!! В случае квалификации нарушения в соответствии с положением статьи 54.1 НК РФ, налогоплательщик (при наличии оснований) привлекается к ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ (штраф 40%)**

# Оформление акта камеральной налоговой проверки

## 2.3. Противодействие проведению проверки со стороны проверяемого налогоплательщика

### - Не представление в полном объеме документов по требованию налогового органа:

В этом случае обязательно применение мер ответственности (штраф по статье 126 НК РФ). При этом, доказательственную базу необходимо собирать под нарушения статьи 54.1 НК РФ, так как документы могут быть представлены налогоплательщиком на любой стадии рассмотрения материалов.

В случае отсутствия информации о том, какую именно операцию (какой товар, работу, услугу) налогоплательщик заявляет к вычету, необходимо провести мероприятия и собрать доказательства, что этот спорный контрагент вообще не мог поставить никакие товары, работы или услуги.

### - Неоднократная подача уточненных деклараций после получения требований с заменой контрагентов при отсутствии остатков по счету 19:

В случае представления уточненной налоговой декларации с заменой контрагента, при наличии оснований полагать, что одну «техническую» компанию заменили на другую «техническую» компанию, после вручения акта налоговый орган вправе не учитывать такую уточненную декларацию и вынести решение с соответствующими доначислениями.

При этом, по УНД в обязательном порядке проводится камеральная налоговая проверка с отказом в вычетах по новым «техническим» компаниям и выносится решение с учетом результатов предыдущей проверки.

# Взаимодействие с Управлением

в рамках Приказа от 23.03.2018г. №79дсп

Получены возражения плательщика на Акт налоговой проверки

Инспекция незамедлительно  
Сводное заключение, Акт налоговой проверки, Возражения плательщика  
направляет в профильные отделы Управления

Рассмотрение материалов на рабочей группе Управления

Протокол заседания с позицией Управления

Инспекция выносит соответствующее Решение по проверке

# Камеральная налоговая проверка

Проводится в отношении всех данных декларации по НДС

Оценивается полнота отражения выручки

Правомерность **ВСЕХ** заявленных вычетов

Инспекция проверяет не конкретную «автоцепочку», а всех контрагентов по декларации, отказывая в вычетах или подтверждая их правомерность



**Спасибо за внимание !**