Что нужно знать налогоплательщику о предпроверочном анализе

Налоговые органы приходят на проверку с единственной целью — зафиксировать в акте доказательства налоговых нарушений, информацией о которых они уже практически обладают. Добывается такая информация в рамках предпроверочного анализа. О том, что представляет собой такой анализ, из каких источников налоговики черпают информацию и как понять, что в отношении компании эта процедура запущена, рассказывают эксперты адвокатского бюро BGMP Сергей Матюшенков и Александра Родионова.

Сергей МАТЮШЕНКОВ,
управляющий партнер адвокатского бюро BGMP

Александра РОДИОНОВА,
руководитель налоговой практики, партнер адвокатского бюро BGMP

ЧТО ТАКОЕ ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ

Такое понятие, как «предпроверочный анализ», законодательством не определено. Однако этот термин активно используют не только налоговики (п. 13.1 письма ФНС России от 13.07.2017), но и судьи (постановления АС Московского округа от 24.02.2021 по делу № А40-49615/2020, от 16.02.2021 по делу № А40-49652/2020, от 11.03.2020 по делу № А40-170619/2019).

Процедуры предпроверочного анализа являются внутренней историей ФНС и регламентируются на уровне ведомственного нормотворчества.

Цель анализа — выявить компании, в деятельности которых есть нарушения, а также убедиться, что у них есть имущество и финансовые средства для уплаты налогов, пеней и штрафов в случае их начисления.

Для того чтобы понять, чем руководствуются налоговики при проведении анализа и отборе компаний для выездных проверок, рекомендуем изучить следующие имеющиеся в открытом доступе документы ФНС России:

- приказ от 30.05.2007 № ММ3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»;
- письмо от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»;
- письмо от 28.12.2012 № АС-4-2/22619@ «О способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском».

ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ О НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКЕ

Основной источник получения информации — это информационные системы налоговых органов. Они позволяют автоматически, без участия инспектора, не только собрать необходимые сведения о налогоплательщике, но и провести их предварительный анализ. В режиме реального времени налоговики получают бухгалтерскую и налоговую отчетность налогоплательщика и его поставщиков, информацию по движению и остаткам на банковских счетах, сведения о фактических расчетах с бюджетом.

Кроме того, налоговые органы могут запросить сведения о компаниях и индивидуальных предпринимателях от других ведомств (например, из ГИБДД, Росреестра), а также кредитных организаций.

ФНС России заключено более 18 межведомственных соглашений об информационном взаимодействии с различными органами власти. Полный их перечень можно найти по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/ptdsogl/1.html.

Так, например, в ГИБДД запрашивают информацию о принадлежности транспортных средств, данные о максимальной разрешенной массе грузовых автомобилей, которые доказывают невозможность осуществить перевозку автомобилем контрагента, указанным в транспортной накладной (постановления АС Западно-Сибирского округа от 01.10.2020 по делу № А03-23138/2016, Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2020 по делу № А54-6911/2015).

Кроме того, в рамках предпроверочного анализа налоговики получают информацию от самих налогоплательщиков и их контрагентов.

Каким образом налоговый орган может получить сведения вне рамок проверки?

Во-первых, налоговики могут запросить документы по конкретным сделкам на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ. В требовании, направленном вне рамок проверки, могут указываться реквизиты конкретных документов, а могут — только наименование контрагента и период, за который документы запрашиваются (постановление АС Московского округа от 11.03.2020 № А40-170619/2019).

А вот запрашивать внутренние документы налогоплательщика на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ налоговики не вправе. Такие документы они могут запросить только при проведении выездной проверки (постановления АС Московского округа от 30.04.2019 № А40-211149/2018, Восточно-Сибирского округа от 23.01.2020 № А19-12651/2019). Поэтому в этом случае компания может отказаться от исполнения требования.

Во-вторых, налоговые органы в последнее время широко практикуют допросы свидетелей. Статья 90 НК РФ позволяет инспекции допрашивать свидетелей и вне рамок налоговых проверок (постановления АС Западно-Сибирского округа от 26.01.2016 № А45-19355/2014, Дальневосточного округа от 26.06.2018 № Ф03-1960/2018, Северо-Кавказского округа от 12.12.2018 № А53-7087/2018).

Но показания свидетелей тоже не бесспорны. Руководители контрагентов, которые не платили налоги, будут заинтересованы в том, чтобы отрицать факт работы с налогоплательщиком. А показания работников можно опровергнуть, указав, что они не могли обладать достоверной информацией, так как это не входило в их трудовую функцию.

В-третьих, для дачи пояснений могут вызвать самого налогоплательщика.

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ инспекция запрашивает пояснения налогоплательщика, в том числе вне рамок налоговых проверок. При этом пояснения даются налогоплательщиком в добровольном порядке. Но если у налогоплательщика есть доказательства реальности сделки с конкретным контрагентом и проявления должной осмотрительности при выборе делового партнера, то он вправе не только дать пояснения, но и предоставить необходимые документы. Это поможет избежать назначения выездной проверки.

В-четвертых, налоговые органы могут провести осмотр территории налогоплательщика.

> Предпроверочный анализ регламентируется на уровне ведомственного нормотворчества

Вне рамок налоговых проверок инспекция вправе осматривать территорию компании для удостоверения адреса, указанного в ЕГРЮЛ, исключительно с согласия налогоплательщика.

Таким образом, если от компании стали требовать документы по конкретным сделкам, но при этом в требованиях нет ссылки на проверочные мероприятия в отношении ее партнеров, кроме того, налогоплательщику стало известно о сборе информации о нем у его контрагентов, о допросах их руководителей и работников, то с большой долей вероятности можно сказать, что в отношении компании проводится предпроверочный анализ.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

Зачастую налоговики используют данные из собственных информационных систем не только в предпроверочном анализе, но и в дальнейшем при обжаловании решений по результатам проверки. Такое использование внутренних данных нарушает процессуальное равенство в налоговых спорах, так как налогоплательщики не имеют доступа к информационным базам ФНС России.

Не все суды принимают такие доказательства. Например, в деле, рассмотренном Арбитражным судом г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области (решение от 08.01.2021 по делу № А56-34770/2020), в качестве подтверждения недостоверности сведений ликвидационного баланса компании инспекция ссылалась на мероприятия налогового контроля в рамках предпроверочного анализа и в рамках отработки «сложных разрывов». Но суд указал, что мероприятия налогового контроля предусмотрены в главе 14 и разделе V.2 НК РФ, среди которых отсутствуют налоговый контроль «в рамках предпроверочного анализа» и налоговый контроль «в рамках обработки „сложных разрывов“». Также в качестве доказательства не принимаются сведения из системы «Риски» (постановление АС Московского округа от 26.09.2018 № А40-252587/2017, Определение Верховного суда РФ от 26.04.2016 № 305-КГ16-3048).

Хотя существует и противоположная судебная практика. Некоторые суды принимают в качестве относимых и допустимых доказательств информацию из «дерева связей» внутренней базы ФНС СУР АСК НДС-2 для подтверждения взаимозависимости сторон (постановление АС Московского округа от 26.07.2017 № Ф05-10570/2017 по делу № А40-197462/2016), данные из АИС «Налог-3» о неуплате НДС, высокой доле вычетов или отсутствии отчетности у контрагентов налогоплательщика для подтверждения привлечения «технической» компании, не ведущей реальную деятельность (решения Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.02.2021 по делу № А56-0173/2020, Арбитражного суда г. Москвы от 18.02.2021 по делу А40-220695/2020).

Но данные из автоматических систем сами по себе не могут подтверждать вину налогоплательщиков и должны подкрепляться другими доказательствами, так как информационные системы построены на автоматических алгоритмах, в которых могут быть ошибки. Например, ФНС признает, что группы риска, к которым на самом деле относится налогоплательщик, могут не соответствовать группировкам, автоматически определенным СУР АСК НДС-2 (письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР»).