

# НАЛОГИ

АПРЕЛЬ

2021

# И ПРАВО

Е.В.Шестакова

# СОДЕРЖАНИЕ:

К каким переменам нам быть готовыми?

Усиление банковского контроля над сделками

Что нельзя делать при налоговой оптимизации?

Как оспорить необоснованную налоговую выгоду?

Преимущества и недостатки взаимозачетов и взаиморасчетов организации

Будущее электронных проверок бизнеса

Стандартные претензии налоговых органов

Защита прав юридических лиц при проверках контролирующими органами

# К каким переменам нам быть готовыми?

## Изменение № 1 – новые казначейские счета для уплаты налогов

С этого года изменились реквизиты банковских счетов Федерального казначейства для уплаты налогов. Информация о новых казначейских счетах опубликована в [письме ФНС России от 08.10.2020 № КЧ-4-8/16504@](#).

Казначейством России с 1 января по 30 апреля был установлен переходный период, когда использовались как старый, так и новый счета.

С 1 мая при заполнении платежных поручений плательщики должны использовать только новые реквизиты. Особое внимание необходимо обращать на заполнение реквизита 17 - «Номер счета получателя средств» и 15 - «Номер счета банка получателя средств» платежного поручения (информация от 28 апреля 2021 года).

## Изменение № 2 – прослеживаемость товаров

Минюст РФ зарегистрировал приказ ФНС России от 26.03.2021 № ЕД-7-3/228@. Он вносит изменения в форму, формат и правила заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость, формат представления сведений из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж, а также дополнительных листов из них в части сведений, используемых в рамках системы прослеживаемости.

Так, в декларацию по налогу на добавленную стоимость теперь дополнительно включаются следующие сведения о прослеживаемости:

- регистрационный номер партии товаров,

- код единицы измерения товара,
- количество товара в единицах измерения,

Также в декларацию по налогу на добавленную стоимость включаются сведения о стоимости товара, подлежащего прослеживаемости, без НДС в рублях.

Стоит отметить, указанная информация заполняется только в случае наличия операций с товарами, подлежащих прослеживаемости.

Напомним, что ранее премьер-министр Михаил Мишустин подписал Постановление Правительства РФ от 02.04.2021 № 534, вносящее изменения в правила заполнения счетов-фактур, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж в части сведений, используемых в рамках системы прослеживаемости. Корректировки касаются отражения регистрационного номера партии товара, подлежащего прослеживаемости, его единиц измерения и количества.

Так, в счет-фактуру дополнительно включается порядковый номер и дата составления одного или нескольких документов об отгрузке (передаче) товаров (работ, услуг) и имущественных прав, указываемый относительно каждого порядкового номера записи в счет-фактуре. Кроме того, в журналы и книги дополнительно включается общая стоимость прослеживаемых товаров по каждому регистрационному номеру партии из счета-фактуры.

С 1 июля 2021 года на территории России будет запущена национальная система прослеживаемости импортных товаров. Она разработана в рамках международного Соглашения и позволит обеспечить единый механизм налогового и таможенного администрирования. Такой контроль направлен на формирование добросовестной конкурентной среды и сделает прозрачными процессы ценообразования при импорте товаров и их обороте на территории Российской Федерации. На начальном этапе прослеживаемости будут подлежать не все импортные товары, а ограниченный перечень их групп, утверждаемый Правительством РФ (информация ФНС от 27 апреля 2021 года).

# **Изменение № 3 – автоматическое изменение данных о юридическом лице**

Теперь при регистрации изменения названия организации сведения о ее наименовании в ЕГРЮЛ будут обновляться автоматически. Так, будут внесены изменения в записи о ней как об учредителе или участнике другого юридического лица, управляющей компании или держателе реестра акционеров. Вступили в силу поправки в Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ.

Напомним, что каждое юридическое лицо имеет собственное наименование, которое включается в сведения ЕГРЮЛ. Любая компания может состоять во взаимосвязи с другими организациями - быть их учредителем или участником, являться управляющей компанией или держателем реестра акционеров. При этом ее название также подлежит включению в состав содержащихся в ЕГРЮЛ сведений о других юридических лицах.

В процессе деятельности организация может изменить свое наименование, зарегистрировав это в ЕГРЮЛ. Ранее тем компаниям, в которых в качестве участника, управляющей организации или держателя реестра акционеров фигурировало переименованное юридическое лицо, требовалось отслеживать такие изменения и своевременно обращаться за их регистрацией уже в своих сведениях ЕГРЮЛ. Новые поправки в закон о регистрации позволят исключить их временные и денежные затраты за счет автоматической актуализации сведений в ЕГРЮЛ (информация ФНС от 26 апреля 2021 года).

# **Изменение № 4 – налоговые преференции социально ориентированных организаций**

В соответствии со статьей 31.1 Федерального закона от 12 января 1996 года N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" государственные органы субъектов Российской Федерации могут предоставлять СОНКО льготы по уплате налогов и сборов в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Прежде всего, согласно пункту 3 статьи 12 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливать налоговые льготы и пониженные налоговые ставки для СОНКО по региональным налогам.

Так, региональные органы законодательной (представительной) власти Российской Федерации имеют полномочия по установлению налоговых льгот по налогу на имущество организаций в соответствии со статьей 372 НК РФ и по транспортному налогу, что предусмотрено статьей 356 НК РФ.

Одновременно законами субъектов Российской Федерации сохраняется возможность снижать установленные НК РФ налоговые ставки при использовании СОНКО упрощенной системы налогообложения (далее - УСН). В соответствии с пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ применение УСН организациями освобождает их от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ), а также налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с НК РФ). Пункт 1 статьи 346.20 НК РФ устанавливает, что в случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов, при этом законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В то же время в пункте 2 статьи 346.20 НК РФ предусмотрено, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

### ***Налог на имущество организаций***

Следует отметить, что в субъектах Российской Федерации имеется различная практика установления налоговых льгот на имущество организаций.

В части субъектов Российской Федерации региональные органы законодательной власти расширяют перечень освобождаемого от налогообложения имущества тех СОНКО, которые в соответствии со статьей 381 НК РФ при определенных условиях уже имеют льготу на уплату налога на имущество. Так, в Брянской, Костромской, Мурманской, Тамбовской областях, а также в Красноярском крае полностью освобождается от налогообложения имущество религиозных организаций, в то время как в пункте 2 статьи 381 НК РФ предусмотрено освобождение религиозных организаций от уплаты налога на имущество организаций исключительно в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. В Архангельской области используется льготная ставка налога на имущество в размере 0 процентов в отношении общероссийских организаций инвалидов и местных общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов). Одновременно в пункте 3 статьи 381 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения имущества общероссийских организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов).

Кроме того, существует практика, когда льгота на уплату налога на имущество организаций установлена таким образом, что ею может воспользоваться СОНКО, работающие в установленной сфере деятельности. Так, в Рязанской области освобождаются от уплаты налога на имущество организаций некоммерческие физкультурно-спортивные организации, занимающиеся проведением занятий физкультурой и спортом с несовершеннолетними детьми без взимания платы, в отношении имущества, используемого для нужд физкультуры и спорта. В Республике Хакасия налоговая база уменьшается организациями на величину кадастровой стоимости 300 квадратных метров площади объекта недвижимого имущества, используемых для осуществления образовательной деятельности и (или) медицинской деятельности, в отношении одного объекта недвижимого имущества по выбору налогоплательщика. В Ямало-Ненецком автономном округе освобождаются от налогообложения учреждения социального обслуживания (социальной защиты) населения, учреждения культуры и искусства -

в отношении имущества, находящегося в собственности Ямало-Ненецкого автономного округа, собственности муниципальных образований и закрепленного за ними на праве оперативного управления, за исключением имущества, переданного такими учреждениями и организациями в безвозмездное пользование, аренду. В Самарской области от уплаты налога на имущество организаций освобождаются благотворительные организации, имеющие статус "благотворительная организация Самарской области".

В Ярославской области устанавливается пониженная ставка налога на имущество в размере 1,1 процента для профессиональных образовательных организаций, осуществляющих подготовку олимпийского резерва по хоккею. Кроме того, необходимо отметить, что в данном субъекте Российской Федерации от уплаты налога на имущество освобождаются организации, осуществляющие в качестве основного вида деятельности деятельность в области спорта, имеющие спортивные объекты с искусственным льдом, отвечающие требованиям для проведения соревнований по международным правилам, а также не облагается соответствующим налогом имущество детских оздоровительных лагерей (центров), используемое для осуществления деятельности по обеспечению отдыха и оздоровления детей.

Наконец, уникальным примером по установлению льгот по уплате налога на имущество является Ханты-Мансийский автономный округ (далее - ХМАО), где обязательным условием по предоставлению льготы по уплате налога на имущество организаций СОНКО является включение ее в государственный реестр региональных СОНКО - получателей поддержки и (или) в реестр некоммерческих организаций - исполнителей общественно полезных услуг.

### ***Транспортный налог***

Практика по установлению налоговых льгот и пониженных налоговых ставок по транспортному налогу для СОНКО в субъектах Российской Федерации заключается в том, что региональные власти предоставляют данные налоговые преференции в большинстве случаев для общественных организаций инвалидов.

Так, в Архангельской, Астраханской, Мурманской, Брянской, Оренбургской, Ростовской, Рязанской, Самарской, Смоленской, Тамбовской, Тюменской областях, Республике Дагестан, Республике Калмыкия, Республике Крым, а также в Ненецком автономном округе от уплаты транспортного налога освобождены общественные организации инвалидов, в Ярославской области - региональные организации

(отделения) общероссийских общественных организаций инвалидов, при этом в части из указанных субъектов Российской Федерации обязательным условием использования данной льготы общественными организациями инвалидов является использование транспортного средства для осуществления уставной деятельности. В Забайкальском крае, Свердловской области, ХМАО предоставляется льгота по транспортному налогу для общественных организаций инвалидов в размере 33 процентов, 35 и 50 процентов соответственно от налоговой ставки, установленной для данной категории транспортных средств, а в Новосибирской области ее размер составляет от 10 до 60 процентов в зависимости от объекта налогообложения.

В то же время в Брянской, Оренбургской, Рязанской областях, а также в Ненецком автономном округе от уплаты транспортного налога освобождаются общественные объединения пожарной охраны, в ХМАО - религиозные объединения и организации, а в Тюменской области - СОНКО, которые являются образовательными организациями. В Мурманской области СОНКО освобождаются от транспортного налога, если они относятся к образовательным учреждениям (организациям), организациям, ведущим деятельность для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей или к учреждениям, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям. В Рязанской области от транспортного налога освобождаются СОНКО, осуществляющие физкультурно-оздоровительную деятельность, деятельность в области спорта, туризма, а также СОНКО, основным видом экономической деятельности которых является осуществление деятельности детских лагерей на время каникул.

### ***Упрощенная система налогообложения***

Практика показывает, что в законах субъектов Российской Федерации предусматривается возможность для СОНКО воспользоваться пониженной налоговой ставкой в случае применения УСН при осуществлении ими видов указанной экономической деятельности в соответствии с ОКВЭД ОК 029-2014.

Так, самыми распространенными видами экономической деятельности, по которым в законах субъектов Российской Федерации понижается налоговая ставка,

являются: образование (в том числе общее образование, дополнительное образование детей и взрослых), деятельность по уходу с обеспечением проживания, предоставление социальных услуг без обеспечения проживания, а также деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений.

В 2 субъектах Российской Федерации (Курской области и Республике Хакасии) СОНКО может воспользоваться пониженной налоговой ставкой в размере 5 процентов при осуществлении указанных в региональных законах видов экономической деятельности в случае, если объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов. В еще 3 субъектах Российской Федерации (Тамбовской и Саратовской областях, ХМАО) СОНКО может воспользоваться пониженной налоговой ставкой в размере от 1 до 4 процентов (в зависимости от региона) при осуществлении указанных в региональных законах видов экономической деятельности в случае, если объект налогообложения - доходы. В Воронежской и Кемеровской областях для СОНКО имеется возможность снизить налоговую ставку в случае применения упрощенной системы налогообложения, если объект налогообложения доходы (ставка 4 и 3 процента соответственно) или доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ставка 5 процентов).

В большинстве из указанных регионов пониженные налоговые ставки при применении УСН применяется в том случае, если доля доходов от реализации товаров (работ, услуг), полученная от осуществления указанных видов экономической деятельности за соответствующий отчетный (налоговый) период, составляет не менее 70 процентов в общей сумме доходов, определяемых в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Особый опыт применения пониженных ставок для СОНКО в связи с применением УСН имеет ХМАО, поскольку в отдельном пункте регионального закона, устанавливающего ставки налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, закреплена налоговая ставка в размере 1 процента именно для региональных СОНКО, включенных в государственный реестр региональных СОНКО - получателей поддержки и (или) в реестр некоммерческих организаций - исполнителей общественно полезных услуг в случае, если объектом налогообложения являются доходы ("Методические материалы по практикам использования возможности предоставления налоговых преференций для социально ориентированных некоммерческих организаций (СОНКО) органами государственной власти субъектов Российской Федерации" (утв. Минэкономразвития России).

## **Изменение № 5 – обжалование решения о приостановке постановки компании**

Инспекции, регистрирующие юридических лиц, в ходе оказания таких услуг вправе принимать решения о приостановлении государственной регистрации. Так, установлено, что жалоба на решения инспекции, предоставляющей государственную услугу, и ее должностных лиц подается в инспекцию, ее предоставляющую, и рассматривается там же. Жалоба на решения руководителя такой инспекции подается в вышестоящий налоговый орган - УФНС России по субъекту Российской Федерации.

Таким образом, жалоба на решение о приостановлении государственной регистрации, принятое руководителем инспекции, предоставляющей государственную услугу, направляется в адрес вышестоящего регистрирующего органа, а жалоба на решение о приостановлении государственной регистрации, принятое иными должностными лицами инспекции, - в данную инспекцию.

Обжалование решений о приостановлении в центральном аппарате ФНС России законодательством не предусмотрено.

При этом общие требования предусматривают, что если жалоба подается юридическим лицом через представителя, то к ней обязательно прикладывается оформленная в соответствии с законодательством доверенность или копия решения (приказа) о назначении на должность, в соответствии с которым данное лицо имеет право действовать от имени заявителя без доверенности. Если жалоба направляется в электронном виде, то эти документы подписываются электронной подписью, вид которой предусмотрен законодательством Российской Федерации <Информация> ФНС России "Разъяснен порядок обжалования решений о приостановке государственной регистрации компаний").

## **Изменение № 6 – Упрощенный порядок получения вычетов по НДФЛ**

С 21 мая 2021 года вступают в силу изменения законодательства, предусматривающие возможность получения гражданами вычетов по НДФЛ за предыдущий налоговый период в сокращенные сроки без необходимости направления в налоговые органы декларации 3-НДФЛ и подтверждающих документов.

Указанные новшества введены [Федеральным законом от 20.04.2021 № 100-ФЗ](#) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Необходимую информацию налоговые органы будут получать от участников информационного взаимодействия – налоговых агентов (банков), которые смогут подключиться к такому обмену после вступления в силу соответствующих изменений законодательства (с 21 мая 2021 года).

### **Как это работает?**



НЕОБХОДИМО  
ПОДПИСАТЬ  
В ЛИЧНОМ КАБИНЕТЕ  
НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКА  
**ПРЕДЗАПОЛНЕННОЕ**  
ЗАЯВЛЕНИЕ  
НА ВЫЧЕТ

### Какие налоговые вычеты можно получить в упрощенном порядке?

В упрощенном порядке можно получить следующие налоговые вычеты по НДФЛ:

инвестиционные налоговые вычеты (пп. 2 и 3 п. 1 ст. 219.1 НК РФ);

имущественные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных расходов на приобретение объектов недвижимого имущества и по уплате процентов по ипотеке (пп. 3 и 4 п. 1 ст. 220 НК РФ).

### Как налогоплательщику получить налоговые вычеты в упрощенном порядке?

Налоговые вычеты будут представляться налогоплательщикам в проактивном режиме посредством взаимодействия через ["Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц"](#)

Источником данных, подтверждающих право на вычет, будет информация, имеющаяся в распоряжении налоговых органов, в том числе, полученная налоговыми органами в рамках информационного обмена с внешними источниками – налоговыми агентами (банками), органами исполнительной власти.

По факту поступления от налоговых агентов (банков) сведений налогоплательщиков проинформируют специальным сообщением в ["Личном кабинете налогоплательщика для физических лиц"](#).

В случае наличия права у налогоплательщика на получение налогового вычета, налоговым органом налогоплательщику будет направлено в ["Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц"](#) предзаполненное заявление для его утверждения.

Такое заявление налоговый орган будет формировать не позднее 20 марта (по сведениям представленным до 1 марта) и не позднее 20 дней в случае представления сведений после 1 марта.

Поэтому, до появления предзаполненного заявления в ["Личном кабинете налогоплательщика для физических лиц"](#) не требуется осуществлять каких-либо действий.

#### [Форма заявления](#)

### **Как налоговые органы будут получать сведения для подтверждения права налогоплательщиков на вычет?**

Сведения, необходимые для получения вычетов (об операциях на индивидуальных инвестиционных счетах физических лиц и по приобретению недвижимого имущества), будут направляться только теми налоговыми агентами (банками), имеющими соответствующие лицензии на осуществление банковских операций, на осуществление брокерской деятельности либо деятельности по управлению ценными бумагами, которые участвуют в обмене информацией с ФНС России в соответствии с [Правилами обмена информацией в целях предоставления налоговых вычетов в упрощенном порядке](#)

Присоединение налоговых агентов (банков) к такому взаимодействию с налоговыми органами осуществляется в добровольном порядке.

### **Что необходимо сделать для того, чтобы налоговый агент (банк) представил сведения в налоговый орган?**

Для уточнения возможности получения налоговых вычетов в упрощенном порядке следует обратиться к налоговому агенту (банку), с которым заключен

договор по приобретению имущества или договор на ведение индивидуального инвестиционного счета.

### **В какие сроки налогоплательщик может получить возврат налога?**

За счет информационного взаимодействия и предварительной проверки налоговым органом права налогоплательщика на вычет (в случае, если налоговым органом не будут выявлены какие-либо расхождения) срок проведения проверки и возврата налога сокращен более чем в 2 раза (1,5 месяцев вместо 4).

Также, при необходимости, налоговым органом может быть продлена камеральная налоговая проверка заявления, о чем будет сообщено налогоплательщику через ["Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц"](#).

### **Для участников информационного обмена**

Взаимодействие с налоговыми агентами (банками) осуществляется в соответствии с [Правилами обмена информацией](#) в целях предоставления налоговых вычетов в упрощенном порядке.

Внешние пользователи осуществляют информационный обмен с налоговыми органами при условии соблюдения ими Правил, а также по утверждаемым ФНС России форматам информационного взаимодействия.

Указанными Правилами, в том числе, определен порядок подключения налоговых агентов (банков), изъявивших желание присоединиться к такому информационному обмену.

Кроме того, внешние пользователи – участники информационного взаимодействия должны соответствовать следующим критериям:

наличие у банка лицензии Банка России на осуществление банковских операций (в отношении участников информационного взаимодействия по предоставлению имущественных налоговых вычетов в упрощенном порядке);

наличие у профессионального участника рынка ценных бумаг лицензии Банка России на осуществление брокерской деятельности либо лицензии на осуществление деятельности по управлению ценными бумагами (в отношении участников информационного взаимодействия по предоставлению инвестиционных налоговых вычетов в упрощенном порядке).

# Изменение № 7 – договор как платежный документ

ФНС России в связи с увеличением количества жалоб налогоплательщиков - физических лиц на неправомерный отказ налоговых органов в принятии к вычету документально подтвержденных расходов налогоплательщика на приобретение имущества при декларировании полученных ими доходов сообщает следующее.

На основании подпункта 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) вместо получения имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 Кодекса, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

При этом Кодекс, в том числе положения статьи 220 Кодекса, не содержат исчерпывающий перечень документов, подтверждающих произведенные налогоплательщиком расходы на приобретение проданного имущества, но устанавливают обязательное условие, а именно: документы должны быть оформлены в установленном порядке (в соответствии с законодательством Российской Федерации) и подтверждать непосредственно произведенные налогоплательщиком расходы.

Следовательно, представление налогоплательщиком документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств по произведенным расходам, связанным с приобретением проданного имущества, является одним из обязательных условий возможности уменьшения полученных от продажи имущества доходов, облагаемых НДФЛ, в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 220 Кодекса.

При расчетах между физическими лицами в соответствии с положениями статьи 408 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) исполнение обязательств подтверждается распиской в получении исполнения полностью или в соответствующей части.

Таким образом, в соответствии с указанными положениями ГК РФ в случае расчетов между физическими лицами договор купли-продажи (акт приема-передачи объекта имущества (в частности, транспортного средства), содержащие информацию о факте уплаты покупателем денежных средств по такому договору, могут быть применимы в качестве платежного документа, подтверждающего фактически произведенные покупателем расходы.

В целях избежания роста жалоб налогоплательщиков на неправомерный отказ налоговых органов в рассматриваемой части поручаем Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до территориальных налоговых органов (<Письмо> ФНС России от 21.04.2021 N БС-4-11/5473@ "О направлении информации").

## **Изменение № 8 – предоставление уведомлений физлицами о контролируемых сделках**

30 апреля истекает срок представления физическими лицами уведомлений о контролируемых иностранных компаниях за 2020 год. Уведомление о КИК необходимо представить независимо от финансового результата такой иностранной компании.

При наличии оснований для освобождения от налогообложения прибыли КИК также до 30 апреля необходимо представить документы, подтверждающие соблюдение условий освобождения. Исключение - для КИК, образованной в соответствии с законодательством государства - члена Евразийского экономического союза и имеющей постоянное местонахождение в этом государстве.

При отсутствии оснований для освобождения от налогообложения прибыли КИК необходимо представить документы, подтверждающие размер прибыли или убытка такой компании. Сделать это нужно также до 30 апреля (вместе с уведомлением о КИК), независимо от того, соответствует ли размер прибыли

КИК пункту 7 статьи 25.15 НК РФ или нет, то есть независимо от наличия обязанности по уплате налога с прибыли КИК.

За непредставление уведомления о КИК, а также подтверждающих документов в установленный срок на налогоплательщика налагается штраф в размере 500 тыс. рублей.

Форма, формат и порядок представления уведомления о КИК в электронной форме, утверждены Приказом ФНС России от 26.08.2019 N ММВ-7-13/422@. Подробности о критериях признания контролирующими лицами, порядке представления уведомления о КИК и подтверждающих документов можно узнать в разделе "Контролирующие лица и контролируемые иностранные компании" (<Информация> ФНС России "Физлицам следует представить уведомления о КИК за 2020 год до 30 апреля").

## **Изменение № 9 – применение налога на профессиональный доход**

В связи с принятием Федерального [закона](#) от 27 ноября 2018 г. N 422-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" (далее - Федеральный закон N 422-ФЗ) в отдельных субъектах Российской Федерации начато проведение эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" (далее - режим НПД).

По смыслу [части 1 статьи 2](#) Федерального закона N 422-ФЗ применять режим НПД (статья т.н. "самозанятым") могут как физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, так и иные физические лица.

Федеральный [закон](#) N 422-ФЗ, равно как и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, сам по себе не содержит запрет на применение режима НПД лицами, на которых распространяются ограничения, запреты, требования и обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о противодействии коррупции (далее - должностные лица).

Таким образом, должностные лица (за исключением государственных и муниципальных служащих) вправе применять режим НПД в отношении доходов от

реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Согласно [пункту 4 части 2 статьи 6](#) Федерального закона N 422-ФЗ в отношении доходов государственных и муниципальных служащих объектом налогообложения признаются исключительно доходы от сдачи в аренду (наем) жилых помещений.

В этой связи государственные и муниципальные служащие вправе применять режим НПД только в отношении доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений.

В части, касающейся соблюдения ограничения, предусмотренного [статьей 12](#) Федерального закона от 25 декабря 2008 г. N 273-ФЗ "О противодействии коррупции" (далее - Федеральный закон N 273-ФЗ), необходимо учитывать, что квалифицирующим признаком для возникновения обязанности получения согласия соответствующей комиссии по соблюдению требований к служебному поведению государственных или муниципальных служащих и урегулированию конфликта интересов является факт выполнения в соответствующей организации работы (оказания данной организации услуги) в течение месяца стоимостью более ста тысяч рублей на условиях гражданско-правового договора (гражданско-правовых договоров) вне зависимости от применяемого налогового режима.

Таким образом, применение режима НПД не исключает возможность заключения бывшим государственным и муниципальным служащим гражданско-правового договора (гражданско-правовых договоров), предусмотренных [частью 1 статьи 12](#) Федерального закона N 273-ФЗ, с организациями, в отношении которых он осуществлял отдельные функции государственного, муниципального (административного) управления.

В случае заключения указанных договоров с такими организациями получение соответствующего согласия необходимо.

Вместе с тем сообщаем следующее.

Несмотря на тот факт, что применение должностным лицом режима НПД не является коррупционным правонарушением, необходимо обращать внимание на природу получаемых должностным лицом доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в отношении которых применяется режим НПД.

В отдельных ситуациях получаемый должностным лицом доход может свидетельствовать о возможном нарушении таким лицом антикоррупционных стандартов.

Так, например, приобретение должностным лицом жилых помещений с целью их последующей сдачи в аренду (наем), систематическое оказание услуг (например, парикмахерских) может расцениваться в качестве осуществления предпринимательской деятельности (вне зависимости от используемого им налогового режима).

В этой связи при отнесении деятельности к предпринимательской необходимо руководствоваться положениями [пункта 1 статьи 2](#) Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно которому под предпринимательской понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

При этом стоит также учитывать, что согласно [пункту 2](#) постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 18 ноября 2004 г. N 23 "О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве", исходя из которого временная сдача в аренду (наем) недвижимого имущества (в том числе жилого помещения) не может рассматриваться в качестве нарушения установленного запрета на осуществление предпринимательской деятельности при условии, что такое имущество приобретено для личных нужд или получено по наследству либо по договору дарения, но необходимость его использования отсутствует.

Учитывая изложенное, постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего режим НПД, не является подтверждением осуществления предпринимательской деятельности и нарушением соответствующего запрета. Кроме того, сдача в аренду (наем) жилых помещений сама по себе не может быть квалифицирована в качестве занятия иной оплачиваемой деятельностью, запрет на осуществление которой предусмотрен для отдельных категорий лиц (<Письмо> Минтруда России от 19.04.2021 N 28-6/10/В-4623 <О направлении Разъяснений по вопросу возможности применения отдельными категориями лиц специального налогового режима "Налог на профессиональный доход">).

# Изменение № 10 – предоставление документов при проведении налогового мониторинга

Управление налогового мониторинга (далее - Управление) уведомляет об отмене письма ФНС России от 01.12.2020 N 23-1-03/229@ "О сроках представления документов, используемых при проведении налогового мониторинга и регламентирующих СВК", а также сообщает следующее.

Во исполнение положений раздела V.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях обеспечения информационного взаимодействия налогоплательщики представляют в налоговый орган документы, используемые при проведении налогового мониторинга, связанные с исчислением (удержанием), уплатой (перечислением) налогов, сборов, страховых взносов и обеспечивающие раскрытие информации о системе внутреннего контроля организации.

Форма, формат, требования, порядок и сроки представления таких документов устанавливается нормативными правовыми актами ФНС России.

Сроки и порядок представления налоговому органу документов (информации), используемых при проведении налогового мониторинга, указывается организацией в регламенте информационного взаимодействия и подлежат обязательному исполнению в течение всего периода проведения налогового мониторинга.

В целях реализации мероприятий, предусмотренных Концепцией развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 N 381-р, и с учетом положений Федерального закона от 29.12.2020 N 470-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" Управлением разработаны проекты приказов ФНС России, регламентирующие формы, форматы, требования и порядок к представлению документов, используемых при проведении налогового мониторинга.

Срок принятия нормативных правовых актов, необходимых для реализации норм Федерального закона от 29.12.2020 N 470-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах", с учетом регистрации в Минюсте России установлен Планом-графиком, утвержденным Правительством Российской Федерации.

п/п	N Наименование нормативного правового акта	Срок издания акта
1.	Приказ ФНС России "Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним"	20.07.2021
2.	Приказ ФНС России "Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов представления документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля"	20.07.2021
3.	Приказ ФНС России "Об утверждении форм и форматов документов, используемых при составлении мотивированного мнения налогового органа, а также формы мотивированного мнения и требования к его составлению"	20.07.2021
4.	Приказ ФНС России "Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых при заявительном порядке возмещения налога на добавленную стоимость и акциза при проведении налогового мониторинга"	20.10.2021

Таким образом, после вступления в силу нормативных правовых актов ФНС России налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган документы, используемые при проведении налогового мониторинга в порядке и в сроки, установленные приказами ФНС России без переноса сроков на более поздний период.

Порядок и сроки представления таких документов должны быть указаны организацией в актуальной версии регламента информационного взаимодействия.

Управление обращает внимание, что в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 105.28 Кодекса неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга, является основанием для досрочного прекращения налогового мониторинга.

Вместе с тем, во избежание нарушения сроков представления документов, используемых для проведения налогового мониторинга, Управление сообщает о готовности налоговых органов к приему документов по формам и форматам, установленным проектами приказов ФНС России до момента вступления их в силу.

Актуальные версии форматов, а также XML-схемы к вышеуказанным форматам документов планируется опубликовать на официальном сайте ФНС России: [www.nalog.gov.ru](http://www.nalog.gov.ru) в разделе "Документы" (<Письмо> ФНС России от 18.03.2021 N 23-1-03/0007@ "О сроках представления документов, используемых при проведении налогового мониторинга").

# Усиление банковского контроля над сделками

В последнее время банки и налоговый орган усилили контроль над сделками. Речь касается и сомнительных сделок с предпринимателями, и сделок, которые предполагают, например, лизинговые операции. При этом виды и перечень контролируемых сделок постоянно изменяется. Поэтому компаниям и бизнесу необходимо постоянно отслеживать изменения законодательства, а также параметры сделок, на которые обращают внимание банки, и передают информацию в ИФНС.

## Контроль за зачислением денежных средств без образования юридического лица или иностранной структуры

С 10.01.2021 расширяется перечень случаев, когда производится обязательный контроль. В частности, будет осуществляться контроль за переводами денежных средств без образования юрлица или иностранной структуры.

Под обязательный контроль подпадают:

- зачисление денежных средств на счет или вклад или списание денежных средств со счета или вклада иностранной структуры без образования юридического лица, период деятельности которой не превышает трех месяцев со дня регистрации (инкорпорации);

- зачисление денежных средств на счет или вклад или списание денежных средств со счета или вклада иностранной структуры без образования юридического лица, если операции по этому счету или вкладу не производились с момента его

открытия.

Вместе с тем, не будут подпадать под контроль следующие виды операций:

- перевод денежных средств за границу на счет или вклад, открытый на анонимного владельца;

поступление денежных средств из-за границы со счета или вклада, открытого на анонимного владельца.

Предпринимательскую деятельность без образования юридического лица осуществляют индивидуальные предприниматели. Сюда относятся не только предприниматели как таковые, но и коллективные формы ведения деятельности. Коллективными формами деятельности индивидуальных предпринимателей являются:

- полное товарищество и товарищество на вере (коммандитное), создаваемое путем заключения договора о совместной деятельности между зарегистрированными индивидуальными предпринимателями;

- производственный кооператив.

В некоторых странах распространены кооперативы, например, жилищные кооперативы, производственные, строительные.

## Изменения в контроле всех сделок

Снятие или зачисление наличных денег на счет юридического лица подлежит контролю вне зависимости от характера его деятельности. Ранее контролировались банками только те операции, которые вызывали особое опасение у комплаенс-служб, операции стоимостью выше 600 000 руб. проверялись только в случаях, когда они не были обусловлены характером их деятельности.

Отдельное внимание будет уделяться сделкам свыше 600 000 рублей, Росфинмониторинг берет под контроль все операции с наличными, включая снятие физическими лицами средств свыше 600 000 руб. Росфинмониторинг возьмет под контроль переводы с использованием счетов мобильных операторов. Любая

операция по снятию более чем 100 000 руб. с мобильного номера теперь будет проверяться. Это связано с развитием электронной коммерции, а также сделок с гигабайтами, Интернетом, которые также стали своего рода виртуальной валютой.

С 6 января 2021 года банки начали делиться с ФНС информацией об открытии и закрытии электронных кошельков. То есть также под контроль попадают сделки, которые в основном, проводятся физическими лицами через такие платежные системы как «Яндекс.Деньги», «QIWI Кошелек», WebMoney, PayPal .

Дополнительный контроль также устанавливается за сделками с недвижимостью, это относится прежде всего к сделкам с недвижимостью дороже 3 млн руб.

## Контроль за отдельными сделками

Достаточно много схем вызывает вопросы у контролирующих органов. Например, в настоящее время будут контролироваться лизинговые операции, а именно зачисление денег на счет или списание денег со счета при платежах по договору лизинга, если сумма такой операции равна или превышает 600 000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 600 000 рублей.

Лизинговая схема применяется для следующих целей:

- для перераспределения финансовых потоков для целей снижения налога на прибыль;
- для начисления ускоренной амортизации;
- для снижения НДС, поскольку лизинг отличается от купли-продажи, где налог начисляется сразу же.

Вызывает вопросы ситуация перекрестных заимствований, когда компания получает кредиты в банке, приобретает на эти деньги технику и продает ее дружественной лизинговой компании, которая в свою очередь также расплачивается за технику заемными средствами. Лизинговой компании займы предоставляют не банки, а третья проверяемая взаимозависимая организация. Которая в свою очередь получила эти деньги в долг от основной организации. В

дальнейшем лизинговая компания передавала технику в лизинг четвертой проверяемой компании, также входящей в холдинг.

Условно схема может выглядеть следующим образом.



Еще одним вариантом реализации схемы можно назвать почтовые переводы. В настоящее время имеет место практика, когда предприниматели и компании продают товары через Интернет наложным платежом, при этом данные суммы не оприходуют для целей налогообложения. В этой связи контролируемыми будут признаваться почтовые денежные переводы на сумму от 100 000 рублей либо на сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 000 рублей.

Достаточно давно у налогового органа под прицелом оффшорные юрисдикции, а также операции по выводу денежных средств за рубеж без образования юридического лица. Например, достаточно часто можно встретить ситуации заимствований в группах компаний, когда крупные суммы переводятся взаимозависимым и подконтрольным компаниям за рубеж и впоследствии не возвращаются. Часто компании за рубежом регистрируются исключительно под одну сделку, в связи с чем к рискованным операциям отнесли зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица или иностранной структуры без образования юридического лица, период деятельности которых не превышает трех месяцев со дня их регистрации (инкорпорации), либо зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица или

иностранной структуры без образования юридического лица в случае, если операции по указанному счету (вкладу) не производились с момента его открытия.



Смысл подобных схем состоит в выводе денежных средств за рубеж и дальнейшем возможном возврате в Российскую Федерацию.

Еще одним вариантом вывода денежных средств и их обналичивания стали виртуальные казино. Если в реальном казино получение денежных средств достаточно прозрачно, то виртуальные тотализаторы и казино позволяют не облагать выручку и выигрыши. В этой связи банки будут отслеживать получение денежных средств, которые служат условием участия физического лица в азартной игре.

К новым видам сделок, которые подпадут под контроль, будут относиться сделки с криптовалютой.

Федеральным законом от 31.07.2020 N 259-ФЗ "О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Цифровыми финансовыми активами признаются цифровые права, включающие денежные требования, возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного акционерного общества, право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, которые предусмотрены решением о выпуске цифровых финансовых активов.

В информационных системах, в которых осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, также может осуществляться выпуск цифровых прав, включающих одновременно цифровые финансовые активы и иные цифровые права. При этом выпуск, учет и обращение цифровых прав, включающих одновременно цифровые финансовые активы и иные цифровые права, осуществляются в соответствии с требованиями настоящего Федерального закона к выпуску, учету и обращению цифровых финансовых активов (статья 1 Закона).

Обращение криптоактивов будет осуществляться через операторов.

Оператор информационной системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, обязан утвердить правила указанной информационной системы, которые должны содержать:

- 1) правила внесения изменений в алгоритм (алгоритмы) программ информационной системы;
- 2) требования к пользователям информационной системы;
- 3) правила выпуска цифровых финансовых активов;
- 4) правила привлечения операторов обмена цифровых финансовых активов, включая требования к указанным операторам;
- 5) требования к защите информации и операционной надежности;
- 6) способы учета цифровых финансовых активов в информационной системе, а также внесения (изменения) записей о цифровых финансовых активах в информационную систему;
- 7) правила обеспечения доступа обладателей цифровых финансовых активов к информационной системе (включая правила использования программно-технических средств, обеспечивающих такой доступ, в случае их использования в информационной системе);
- 8) порядок ведения реестра пользователей информационной системы, включая правила привлечения узлов информационной системы (для информационных систем на основе распределенного реестра) и (или) операторов иных информационных систем к ведению реестра пользователей информационной системы (при условии их привлечения);
- 9) правила ведения реестра владельцев ценных бумаг в информационной системе, в том числе сроки осуществления операций в реестре владельцев ценных бумаг, в случае, если оператор информационной системы осуществляет учет прав на акции непубличного акционерного общества, осуществляющего выпуск цифровых финансовых активов, удостоверяющих права участия в капитале этого непубличного акционерного общества.

Дополнительные требования к информационным системам устанавливает Центробанк.

Соответственно, банки будут дополнительно контролировать подобные сделки, чем обеспечены сделки с криптовалютой, по каким договорам они осуществляются, к каким правовым последствиям сделка может привести.

# Контроль за зарубежными операциями

25 марта 2020 года Президент РФ объявил о необходимости пересмотра соглашений об избежании двойного налогообложения. Все выплаты процентов и дивидендов за рубеж «должны облагаться адекватным налогом», сказал Путин, сейчас же они «облагаются реальной ставкой налога лишь в 2%», что несправедливо, так как люди с зарплат платят 13%. Поэтому он предложил повысить ставку налога на выводимые за рубеж доходы до 15%.

В результате, были пересмотрены соглашения об избежании двойного налогообложения. Например, Россия и Люксембург подписали протокол об изменении соглашения об избежании двойного налогообложения в части увеличения ставки налога у источника до 15% в отношении доходов в виде дивидендов и процентов. Протокол определяет исключения, в случае с которыми для доходов в виде дивидендов и процентов применяется льготная ставка в 5%. Они предусмотрены для институциональных инвестиций, а также для публичных компаний, не менее 15% акций которых находятся в свободном обращении, и владеющих не менее 15% капитала компании, выплачивающей указанные доходы, в течение года. Аналогичным образом было пересмотрено соглашение с Кипром и с Мальтой.

Достаточно недавно было ратифицировано соглашение с Люксембургом.

Россия получила уведомление о завершении партнерами всех ратификационных процедур по документу. Таким образом, протокол вступает в силу 5 марта 2021 года и его положения будут применяться с 1 января 2022 года.

Протоколом предусмотрено увеличение ставки налога до 15% у источника доходов в виде дивидендов и процентов с некоторыми исключениями для институциональных инвестиций, а также публичных компаний.

Россия, со своей стороны, завершила все необходимые процедуры по ратификации протокола и уведомила об этом Люксембург в конце 2020 года - 30 декабря документ был подписан Президентом РФ (<Информация> Минфина России "Люксембург ратифицировал протокол об изменении налогового соглашения с Россией").

Естественно, операции с данными странами будут вызывать достаточно большой контроль банков и налогового органа. Поэтому целесообразно изменить структуру подобных сделок.

И особый интерес достаточно давно вызывают сделки контролируемые сделки и контролируемые иностранные компании.

Напомним, что 22 марта истекает срок представления организациями уведомлений о контролируемых иностранных компаниях за 2020 год. Уведомление о КИК необходимо представить независимо от финансового результата такой иностранной компании.

При наличии оснований для освобождения от налогообложения прибыли КИК также до 22 марта необходимо представить документы, подтверждающие соблюдение условий освобождения. Исключение - для КИК, образованной в соответствии с законодательством государства - члена Евразийского экономического союза и имеющей постоянное местонахождение в этом государстве. При отсутствии оснований для освобождения от налогообложения прибыли КИК необходимо представить документы, подтверждающие размер прибыли (убытка) КИК. Сделать это нужно не позднее 29 марта (вместе с декларацией по налогу на прибыль организаций), независимо от того, соответствует ли размер прибыли КИК пункту 7 статьи 25.15 НК РФ или нет, то есть независимо от наличия обязанности по уплате налога с прибыли КИК.

## **Проверки технических компаний и необоснованной налоговой выгоды**

Ни для кого не секрет, что государство на протяжении многих лет борется с выводом денежных средств и обналичиванием их через фирмы-однодневки. В Информации ФНС от 12 марта 2021 года содержатся виды операций с такими компаниями, которые подпадают под особый контроль.

Контрагент являлся технической компанией и не исполнял обязательства по сделке, налоговый орган обязан также представить веские доказательства, что налогоплательщик участвовал в создании формального документооборота, его действия согласованы с третьими лицами, и он извлек выгоду за счет неуплаты налогов, либо, что налогоплательщик знал, что контрагент является «технической» компанией.

Если такие доказательства отсутствуют, но в результате анализа характеристик контрагента, условий сделки, обстоятельств ее заключения и исполнения налоговый орган установил, что по совокупности признаков сделка не соответствует условиям делового оборота, налоговый орган может сделать вывод, что налогоплательщик должен был знать о совершении сделки с «технической» компанией.

Еще более «обтекаемым» понятием является «необоснованная налоговая выгода». Вместе с тем, достаточно недавно налоговый орган опять поделился критериями, по которым сделки относят именно к необоснованной налоговой выгоде.

К критериям сомнительных сделок относятся следующие:

*Таблица*

### **Сомнительные сделки**

<i>Вид критерия</i>	<i>Критерии, контролирующими органами</i>	<i>проверяемые</i>
Выбор контрагента	<ul style="list-style-type: none"><li>было ли известно налогоплательщику о фактическом местонахождении контрагента, его производственных и складских помещений;</li></ul>	

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• получал ли налогоплательщик какие-то сведения о положении контрагента, в т.ч. с помощью сервисов ФНС;</li> <li>• есть ли в открытом доступе информация о контрагенте;</li> <li>• не противоречила ли сделка бизнес-стратегии налогоплательщика, т.е. не была ли непрофильной, сверхрисковой и т.д.;</li> <li>• есть ли в договоре условия, отличающиеся от обычаев делового оборота (длительная рассрочка и др.).</li> </ul>
Экономический смысл	<p>если налогоплательщик мог достигнуть экономический результат с помощью других законных сделок, это не основание признать, что он неправомерно уменьшил налоговую обязанность</p> <p>по ст. 54.1 НК РФ нельзя оценивать сами по себе методологические или правовые ошибки (т.е. неправильное применение норм), из-за которых неверно квалифицировали операции и определили налоговые последствия</p>
Деловая цель	<p>Проверке подлежат операции, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• несвойственны деловой практике и не обосновано с точки зрения экономических выгод и риска;</li> <li>• решения приняты в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.</li> </ul>
Налоговая реконструкция	<p>Проводится когда <b>известен реальный исполнитель</b> по договору.</p> <p>Если налогоплательщик его не раскроет и не представит подтверждающие документы, ни вычетов НДС, ни учета расходов не будет.</p>

	<p>Исключение для налога на прибыль возможно, когда нет спора о самом факте несения расходов.</p> <p>В этом случае проверяющие определяют затраты <b>расчетным путем</b></p>
<p>Дробление бизнеса</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• контрагенты подконтрольны налогоплательщику, не ведут деятельность в своих интересах и на свой риск, реальных функций не выполняют. Они лишь оформляют документы от своего имени в интересах налогоплательщика;</li> <li>• налогоплательщик и контрагенты используют тех же работников и те же ресурсы, тесно организационно взаимодействуют;</li> <li>• направления деятельности налогоплательщика и контрагентов хотя и разные, но неразрывно связаны между собой, составляют единый производственный процесс с достижением общего результата<sup>1</sup>.</li> </ul>

*Обратите внимание!*

Понятие налоговой реконструкции является достаточно новым, ранее банки и налоговый орган говорили о фиктивном документообороте, о том, что какие-либо операции выполнены самой компанией, в частности, подобных споров было достаточно много в отношении аутсорсинговых услуг, например, в части бухгалтерского учета, юридических услуг и пр.

В целом, сейчас бизнесу необходимо сделки планировать как саперу, чтобы не подорваться на налоговом и банковском контроле.

---

• <sup>1</sup> <Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"

# Что нельзя делать при налоговой оптимизации?

Существует тонкая грань между налоговой оптимизацией и уходом от налогов. Конечно, все об этом знают, но все равно хотят оптимизировать провести оптимизацию. Налоговый орган достаточно давно указывал на признаки незаконной оптимизации, дробления бизнеса. Однако понятно, что бизнес хочет сэкономить на налогах.

## Когда лучше не оптимизировать налоги?

Лучше не оптимизировать налоги, когда у налогоплательщика и так минимальная нагрузка. Так, многие руководители считают налогооблагаемые доходы собственными и хотят еще больше оптимизировать налоги. В результате, оптимизация проходит как в сказке про «жадного купца и 8 шапок». У компаний, к которых нагрузка и так составляет менее «нормативных» 0,9–1% от оборота, что приводит к проблемам не только с налоговой (вызов на комиссии по легализации налоговой базы, камеральные и выездные проверки), но и с банками (блокировки счетов).

Вторая ситуация, когда не нужно проводить оптимизацию связана с применением взаимозависимых лиц, родственников. Очевидно, что если перегонять денежные средства из одной взаимозависимой компании, передавать товар просто рискованно. Поэтому такой вариант налоговой оптимизации приведет только к негативным последствиям.

Третья ситуация связана с оптимизацией работы в группах компаний, рост работников до руководителей бизнеса, заключение договоров с родственниками бизнесменами, которые способны предложить самые низкие цены. Данные факты для налогового органа будут свидетельствовать о дроблении бизнеса. О дроблении бизнеса будет также свидетельствовать отправка бухгалтерской

отчетности компанией и предпринимателем с одного IP-адреса. Условно можно выделить несколько вариантов налоговой оптимизации:

- параллельная — осуществление взаимозависимыми лицами самостоятельной операционной деятельности;
- последовательная — взаимозависимые лица выполняют часть работ в рамках общих бизнес-процессов;
- смешанная — совмещение вышеуказанных схем.

## **Какие варианты лучше использовать в налоговой оптимизации?**

Многие правильно говорят о том, что лучше использовать законные варианты, да, такие варианты не самые простые, не всегда позволяют сэкономить столько, сколько хочет учредитель или руководитель.

Например, сложным, но экономичным вариантом являются свободные экономические зоны, где применяется льготное налогообложение. Конечно, попасть в свободную экономическую зону достаточно сложно, но тем не менее это возможно. В России функционирует 38 ОЭЗ в 31 регионе (19 промышленно-производственных, 7 технико-внедренческих, 10 туристско-рекреационных и 2 портовые).

По состоянию на 15 марта 2021 года в ОЭЗ зарегистрированы 856 резидентов, из которых 149 компаний с участием иностранного капитала из 41 страны. Общий объем осуществленных инвестиций резидентов составляет порядка 497 млрд рублей. Резидентами ОЭЗ создано более 42 тысяч новых рабочих мест.

ОЭЗ предлагают бизнесу ряд конкурентных преимуществ для реализации проектов, в том числе по локализации производства в России и выходе на евразийский рынок, в том числе:

- Минимальные административные барьеры.
- Налоговые льготы и таможенные преференции.
- Сниженные цены на аренду и выкуп земли.

- Помощь в реализации инвестиционного проекта на первой стадии его развития, а также его дальнейшее сопровождение со стороны управляющих компаний ОЭЗ.

Также возможно применять безналоговые сделки. К таким сделкам можно отнести следующие:

Способы безналоговой передача имущества:

- взнос в уставной капитал;
- простое товарищество;
- взнос в имущество без увеличения уставного капитала;
- передача имущества в целях увеличения чистых активов;
- реорганизация юридического лица (выделение, присоединение);
- безвозмездная передача имущества дочерней компанией.

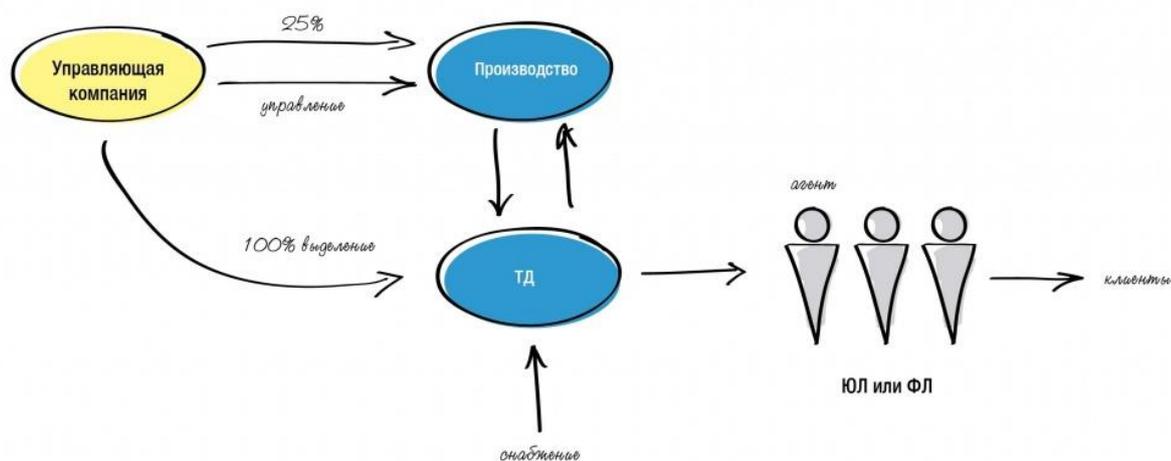
Данные способы позволяют произвести реструктуризацию сделки.

Агентские схемы позволяют воспользоваться отсрочкой по НДС.

Агентские схемы:

- агент действует от имени и за счет принципала;
- агент действует от своего имени, но за счет принципала;
- договора комиссии;
- договора поручения.

Схема действует благодаря встраивают компаний на специальных налоговых режимах.



Однако данную схему также нужно правильно реализовать, чтобы не вызвать претензии налогового органа.

# Кто берет на себя ответственность?

У многих собственников малого (и даже среднего) бизнеса есть надежда на то, что бухгалтер у них «нормальный», к тому же он тоже несет какую-то ответственность. Статьи 15.5, 15.6 и 15.11 КоАП РФ предусматривают наказание за несдачу отчетности и грубые нарушения правил бухучета. Максимальный штраф по ним может достигать 20 тыс. руб., а срок дисквалификации — 2 лет.

Кроме того, уголовное наказание для ответственных лиц возможно и при банкротстве. Если ущерб, нанесенный кредиторам, превысил 2,25 млн. руб., то применяются статьи 195-197 УК РФ.

Максимальный штраф по перечисленным уголовным статьям может достигать 2 млн. руб., а срок лишения свободы — 7 лет.

Однако в большинстве случаев к субсидиарной ответственности привлекается именно руководитель. Поэтому именно руководитель должен брать на себя ответственность за налоговую оптимизацию. Ответственный за налоговый учет—генеральный директор, он же вместе с учредителями и даже бенефициарами может нести субсидиарную ответственность личным имуществом по налоговым нарушениям. При такой цене ошибки разбираться в основах налоговой оптимизации просто необходимо в любом случае.

## Как оптимизировать налоги в группе компаний?

Большинство эффективных схем налоговой оптимизации так или иначе связаны с дроблением бизнеса через реорганизацию существующих организаций (выделение или разделение) и(или) путем включения в схему новых юридических лиц (создание инфраструктуры налоговой оптимизации). При этом помимо положительного налогового эффекта, дробление бизнеса должно обеспечивать повышение его эффективности и управляемости; предотвращение корпоративных споров; возможности масштабирования; выработку системы мотивации для топ-менеджеров; повышение информационной безопасности; обеспечение безопасности активов бизнеса и собственника.

Изд. ООО «Актуальный менеджмент», *под ред. Е.В.Шестаковой*,  
[shestakova.ekaterina@gmail.com](mailto:shestakova.ekaterina@gmail.com),  
[www.lawedication.com](http://www.lawedication.com), 8-916-656-4207

Чаще всего в группе компаний применяются различные системы налогообложения:

- возможность применения УСН (п. 4 ст. 346.12 НК РФ);
- возможность разделять денежные потоки с НДС и без НДС.

Классическая структура включает в себя разделение бизнеса на хранителя активов, производство, продажи, снабжение, управляющую и обслуживающие организации.

Часть организаций или ИП при этом применяют упрощенную систему налогообложения и (или) заключают между собой договора, позволяющие перераспределять налоговую нагрузку (простое товарищество, агентские договора, инвестиционные товарищества и т.д.) в пользу низконалоговых субъектов.

Хранителем активов выступает юридическое или физическое лицо. Если физическое лицо не будет зарегистрировано в качестве ИП, велика вероятность признания деятельности по сдаче в аренду помещений, получению лицензионных платежей и т.д. предпринимательской, а так как физическое лицо не заявляло о переходе на упрощенную систему налогообложения, оно является плательщиком НДС.

С целью оптимизации налогообложения достаточно часто создают управляющие компании.

Однако при оптимизации в группе компаний нужно исключать взаимозависимость.

1. Одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов.

2. Доля прямого и (или) косвенного участия физического лица в организации составляет более 25 процентов.

3. Организации, если одно и то же лицо прямо и(или) косвенно участвует в них и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов.

4. Лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами) имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации.

5. Единоличные исполнительные органы или не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров организаций

назначены или избраны по решению одного и того же лица(физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами).

6. Более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров.

7. Лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа организации.

8. Полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо в нескольких организациях.

9. Доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов.

10. Физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению.

11. Между лицами установлены родственные отношения: супругов, родителей (в том числе усыновителей) и детей (в том числе усыновленных), полнородных и неполнородных братьев и сестер, опекунов (попечителей) и подопечных.

При этом размер доли участия указанных лиц в организации суммируется.

12. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям.

Определением Верховного Суда РФ № 305-КГ16-6003 от 16.09.16 г. к признакам взаимозависимости юридических лиц отнесены: наличие одних и тех же сотрудников, офиса, телефонов, интернет-адреса, контрагентов, использование договоров с аналогичными условиями и т.д. При этом суд указал, что отсутствие признаков субъективной зависимости между организациями, в том числе, по указанным в пункте 2 статьи 105.1 Налогового кодекса критериям участия в капитале и (или) осуществления руководства деятельностью юридического лица, не исключает возможности применения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса. Нередко аргументом ФНС, подтверждающим взаимозависимость лиц, является единый IP-адрес налогоплательщиков, используемый для выхода в банк-клиент. Контраргументом налогоплательщика могут быть выводы, сделанные судом в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 04.05.2017 № Ф10-1268/2017, А54-6206/2015, в соответствии с которыми по данным ПАО «Сбербанк» IP-адрес не позволяет идентифицировать персональный компьютер в электронно-коммуникационной сети либо конкретного пользователя. Фиксируемая на оборудовании банка информация об IP-адресах может соответствовать как

компьютеру клиента, так и сетевому оборудованию клиента или провайдера клиента. В большинстве случаев IP-адрес компьютера клиента является динамическим и может меняться в разные сеансы связи.

Но важна не столько взаимозависимость, сколько сделки с такими лицами.

Признание дробления бизнеса законным или незаконным сходно с дилеммой о первичности яйца или курицы: если увеличение прибыли — следствие реструктуризации, оно законно, если реструктуризация проводилась в преддверии увеличения прибыли и с целью ее будущей оптимизации сточки зрения налогообложения—суд может усмотреть в этом необоснованную налоговую выгоду.

## В чем риски выдачи заимствований?

Нередко компаниям не хватает денег. И понятно, что, если вы представляете физическое лицо, вы попросите деньги у друга или знакомого. Если вы представляете компанию, то чаще всего займы берутся у материнской компании, дочерней компании.

Наиболее распространенный и простой способ — это договор займа. При применении УСН с базой доходы-расходы выдача, как и получение, займа не образуют ни доходы, ни расходы, а вот проценты по займу учитываются у займодавца как доходы, а у заемщика как расходы. Также в состав внереализационных доходов и расходов принимаются полученные или выплаченные проценты на ОСН (с ограничениями, предусмотренными для контролируемых сделок, — ст. 269 НК РФ). Соответственно, если договор займа заключается между взаимозависимыми лицами, даже не подпадающими под действие правил контроля цен, ФНС может проверить процентную ставку по займу с сопоставимыми сделками на предмет получения необоснованной налоговой выгоды в виде учета процентов в составе расходов. У займа есть еще один существенный минус, предусмотренный ст. 807 ГК РФ, — займ нужно отдать. Накапливающаяся кредиторская задолженность может негативно рассматриваться как банком, так и налоговой (одно из оснований для проведения выездной налоговой проверки). Поэтому займ — хороший инструмент временного

перераспределения денег в группе компаний, при котором заемщик деньги займодавцу возвращает.

Если возврата займа не происходит, не платятся проценты, то эти факты могут вызвать вопросы у контролирующих органов.

Если возврат денег не предполагается, то следующий по популярности способ — внесение денежных средств в уставной капитал. Внести денежные средства в уставной капитал могут как участники общества (включая юридические лица), так и третьи лица, входя в состав учредителей. Если организация применяет УСН, то доля участия в ней другой организации не может превышать 25%, поэтому вклад учредителя-юридического лица должен вноситься с учетом этого ограничения. При внесении в уставной капитал вклада одним учредителем меняются пропорции долей, что влияет на возможность принятия решений, распределения дивидендов, а также распределения активов организации при ее ликвидации.

Передача денежных средств в качестве увеличения чистых активов — законный способ обойти реализацию и необходимость платить с нее налоги, в том числе позволяет перераспределить деньги от организаций, играющих роль низконалоговых субъектов концентрации прибыли (продажи), хранителю активов или центру инвестиций, который в свою очередь может увеличивать чистые активы организаций, ведущих новые проекты. При этом системы налогообложения звеньев в цепочке финансирования не имеют значения.

<b>Виды налогоплательщиков</b>	<b>доходов,</b>	<b>операций,</b>	<b>Федеральный бюджет</b>	<b>Региональный бюджет</b>
Дивиденды, полученные российскими организациями от участия в других организациях, при одновременном соблюдении условий:			0	0
• доля участия (вклад) – не менее 50%;				

Виды налогоплательщиков	доходов, операций,	Федеральный бюджет	Региональный бюджет
<ul style="list-style-type: none"> <li>• непрерывный период владения долей (вкладом) – не менее 365 дней</li> </ul>			
<p>Дивиденды, полученные российскими организациями, владеющими депозитарными расписками, при одновременном соблюдении условий:</p>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• депозитарные расписки дают право на получение дивидендов в сумме, которая составляет не менее 50% от общей суммы дивидендов;</li> </ul>		0	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>• непрерывный период владения депозитарными расписками – не менее 365 дней</li> </ul>			

Государство заинтересовано в привлечении инвестиций в реальный сектор экономики. Согласно Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 г. и на плановый период 2022 и 2023 гг., стимулирование инвестиционной активности является одним из приоритетных направлений. Поэтому нужно исключить рискованные варианты оптимизации, и при этом рассматривать новые варианты оптимизации.

А вот нестандартные формы расчетов не нужно использовать. Самый оптимальный расчет и безопасный с точки зрения налогообложения был озвучен Остапом Бендером и звучит: «утром деньги, вечером – стулья». Поэтому исключите, например, векселя. В соответствии со ст. 142 НК РФ вексель — документ, удостоверяющий обязательственные права, осуществление которых возможно при предъявлении этой ценной бумаги. Среди этих прав — право предъявителя требовать уплаты денежных средств от векселедателя, причем должник должен оплатить деньги векселедержателю при предъявлении векселя. Сам вексель может обеспечивать любые обязательства и именно благодаря этой

Изд. ООО «Актуальный менеджмент», *под ред. Е.В.Шестаковой*,  
[shestakova.ekaterina@gmail.com](mailto:shestakova.ekaterina@gmail.com),  
[www.lawedication.com](http://www.lawedication.com), 8-916-656-4207

абстрактности пользуется устойчивой негативной репутацией у налоговиков, которых в большинстве случаев поддерживает и суд.

В целом, любая налоговая оптимизация сегодня как хождение по лезвию ножа. За то, что одни компании не привлекают к ответственности, другие страдают очень серьезно. При этом можно увидеть риски

# Как оспорить необоснованную налоговую выгоду?

Большинство, а именно, 99,9% налогоплательщиков, у которых намечается или проходит налоговая проверка, сталкиваются в обвинениях в необоснованной налоговой выгоде. И конечно, компании и предприниматели могут оспорить такие претензии. Расскажем, как это сделать, и какие доводы очень важны для вас.

## **Позиция ФНС и Минфина, подтверждающая правомерность позиции налогоплательщика:**

Ряд рекомендаций по применению положений ст. 54.1 НК РФ были даны ФНС России в письмах от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ и от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@. Тем не менее эти документы прояснили далеко не всё.

В частности, п. 1 ст. 54.1 НК запрещено уменьшение налогоплательщиком налоговой базы или суммы налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения.

Дефектность приведенной нормы, на мой взгляд, очевидна. В Налоговом кодексе РФ понятие «искажение сведений» не раскрывается, что позволяет трактовать его весьма широко. В качестве примеров такого «искажения» приводятся:

- применение схемы «дробления» бизнеса;
- искусственное создание условий для использования пониженных налоговых ставок, льгот и освобождений, неправомерное применение норм соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки либо отсутствие факта ее совершения.

В качестве способов «искажения» указаны неотражение дохода (выручки), в том числе в связи с вовлечением подконтрольных лиц, и внесение в регистры бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации.

Факты искажения информации налоговым органом выявлены не были.

Инспекции должны оценивать операции по **таким критериям** (п. 2):

- реальность
- исполнение сделки надлежащим лицом
- действительный экономический смысл
- наличие деловой цели помимо уменьшения налоговой обязанности

### **Реальность операций**

Налоговики при проверке выясняют, была ли операция в действительности и получил ли налогоплательщик исполнение по сделке (п. 2).

Если инспекция обнаружит, что сделка нереальная, то проверять ее по другим критериям уже не имеет смысла. Такую операцию не учитывают в целях налогообложения.

Реальную сделку проверяющие будут смотреть по остальным критериям. Однако здесь могут выявить искажение сведений:

- отразили ложные показатели или факты, которых не было, что привело к уменьшению налоговой обязанности;
- скрыли факты или занизили показатели, по которым налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

ФНС привела примеры искажения сведений об объектах налогообложения (п. 1):

- по налогу на имущество организаций — построенную недвижимость не включили в ОС;
- акцизы — не отразили "подакцизные характеристики" продукции;
- ЕНВД — исказили параметры деятельности;
- по спецрежимам — раздробили бизнес (подробнее см. ниже).

### **Исполнение надлежащим лицом**

Обязательство по сделке должно исполнить надлежащее лицо — то, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то, у которого такая обязанность есть по договору или закону.

По этому критерию инспекции выявляют среди контрагентов "технические" компании (п. 4). Такие организации не ведут деятельность в своих интересах, не имеют нужных активов и не выполняют реальных функций.

Доказывают тот факт, что контрагент не мог исполнить обязательств по договору, следующие обстоятельства (п. 6):

- на момент совершения сделки местонахождение лица неизвестно;
- у контрагента нет достаточно персонала, ОС, активов, складов, транспорта, разрешений, лицензий и т.д.
- невозможно реально провести операции с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных и трудовых ресурсов;
- между контрагентом и третьим лицом нет обязательств, чтобы возложить на последнее исполнение по договору;
- контрагент проводит по счету расходные операции, необычные для вида деятельности, по которому заключена сделка с налогоплательщиком;
- нет других подтверждений реальной экономической деятельности (в ЕГРЮЛ указано на недостоверность сведений о руководителях и участниках, нет сайта или иного информирования о деятельности компании и др.)

Инспекция определит форму вины налогоплательщика, т.е. установит, знал ли он или должен был знать, что компания "техническая" (п. 4). Кроме того, она должна оценить обстоятельства выбора контрагента.

#### **Форма вины**

Проверяющие решат, что налогоплательщик знал о "техническом" характере контрагента, когда установят в совокупности такие факты (п. 7):

- поведение участников сделки и должностных лиц налогоплательщика при заключении договора и принятии исполнения не соответствует стандартам разумного поведения участника оборота в сходных обстоятельствах;
- документооборот нетипичен, в документах есть ошибки и неполные сведения, поскольку их заполняли формально, не рассчитывая их использовать для защиты прав;
- меры по защите нарушенного права не принимали.

Во всех этих случаях инспекция должна запросить пояснения.

О том, что действия направлены на уменьшение налоговой обязанности, говорит, в частности (п. 8):

- обналичивание денег самим налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;
- использование этих средств на нужды налогоплательщика, его должностных лиц, взаимозависимых, аффилированных и других лиц;
- одни и те же IP-адреса;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории налогоплательщика.

В подтверждение умышленных действий могут выступить и обстоятельства заключения сделки. Например, переговоры шли с лицом, которое реально исполнило обязательства, а документы подписывала "техническая" компания.

Если доказали, что налогоплательщик преследовал цель неправомерно уменьшить налоговую обязанность или знал о "техническом" характере контрагента, то считают, что правонарушение он совершил умышленно (п. 19). Значит, штраф должен быть в 2 раза больше.

Если же поведение налогоплательщика просто не соответствовало разумному, т.е. ожидаемому в сходных ситуациях, речь должна идти о неосторожной форме вины. В этом случае грозит штраф по общей норме, а саму неосторожность могут учесть при оценке смягчающих обстоятельств.

Следует иметь в виду: даже когда реальность операции не оспаривают, **принять НДС к вычету и учесть расходы по документам на "технического" контрагента нельзя** (подробнее о налоговой реконструкции см. ниже).

### **Выбор контрагента**

По своей сути оценка обстоятельств выбора контрагента является оценкой должной осмотрительности, т.е. насколько тщательно налогоплательщик проверил его перед сделкой (п. 13). Речь идет об истории ведения бизнеса, о кредите доверия, опыте, платежеспособности, деловой репутации и т.д.

Инспекция должна, например, оценить (п. 15):

- было ли известно налогоплательщику о фактическом местонахождении контрагента, его производственных и складских помещений;
- получал ли налогоплательщик какие-то сведения о положении контрагента, в т.ч. с помощью сервисов ФНС;
- есть ли в открытом доступе информация о контрагенте;

- не противоречила ли сделка бизнес-стратегии налогоплательщика, т.е. не была ли непрофильной, сверхрисковой и т.д.;
- есть ли в договоре условия, отличающиеся от обычаев делового оборота (длительная рассрочка и др.).

При этом ФНС отмечает, что предъявлять одинаковые требования к контрагентам по разным сделкам не имеет смысла (п. 16). Так, тщательность проверки не может быть одинаковой, например, для разовой сделки на незначительную сумму и для покупки дорогостоящего актива.

Кроме того, налоговики сослались на позицию ВС РФ по вопросу должной осмотрительности (п. 21). Ее суть в следующем: если у контрагента есть достаточно экономических ресурсов для исполнения сделки, выбор налогоплательщика соответствует обычаям делового оборота (подробнее см. обзор). Негативные же последствия могут быть лишь тогда, когда инспекция докажет, что налогоплательщик знал о нарушениях контрагента и получал от этого выгоду. Проверяющие должны взять на вооружение этот подход.

#### **Экономический смысл**

Выявляя действительный экономический смысл операции, инспекция стремится обнаружить в том числе притворные сделки (п. 22). Здесь налоговики продолжают применять подход Пленума ВАС РФ N 53.

Причем, даже если налогоплательщик мог достигнуть экономический результат с помощью других законных сделок, это не основание признать, что он неправомерно уменьшил налоговую обязанность (п. 23).

Кроме того, по ст. 54.1 НК РФ нельзя оценивать сами по себе методологические или правовые ошибки (т.е. неправильное применение норм), из-за которых неверно квалифицировали операции и определили налоговые последствия (п. 24).

#### **Деловая цель**

Налоговики должны установить, что является основной целью операции. Для этого следует оценить, совершил бы налогоплательщик ее только по деловым мотивам без налоговых преимуществ (п. 25).

Налоговый мотив может преобладать, например, если решение об операции:

- несвойственно деловой практике и не обосновано с точки зрения экономических выгод и риска;

- принято в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

ФНС особо обратила внимание на случай, когда спорная сделка является частью цепочки операций (п. 26). Причем, даже если при реализации совокупности операций деловая цель достигнута, это не значит, что каждая сделка ее имела.

Если по деловому обороту цель можно было достичь и без спорной сделки, то проверяющие должны определить:

- совершил бы сделку налогоплательщик в отрыве от совокупности операций;
- не был ли налоговый мотив основным при ее совершении и создании совокупности операций.

### **Налоговая реконструкция**

Хотя само определение действительных налоговых обязательств при ННВ налоговики теперь считают возможным, сделать это разрешат только в определенных случаях.

Инспекция проведет налоговую реконструкцию, только когда **известен реальный исполнитель** по договору. Если налогоплательщик его не раскроет и не представит подтверждающие документы, ни вычетов НДС, ни учета расходов не будет (п. 11). Исключение для налога на прибыль возможно, когда нет спора о самом факте несения расходов (п. 17). В этом случае проверяющие определяют затраты **расчетным путем** (п. 17.2). Их размер налогоплательщик должен доказать сам. Для этого можно представить:

- сведения об аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика;
- результаты экспертизы;
- документы о рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

Если договор исполнил налогоплательщик **собственными силами**, то проверяющие посчитают вычеты НДС и расходы по покупке материальных и других ресурсов, которые не связаны с оплатой труда. При этом расчет произведут на основании подтверждающих документов (п. 12).

### **Дробление бизнеса**

ФНС привела примеры, когда проверяющие могут решить, что бизнес раздроблен и партнеры неправоммерно применяют спецрежимы:

- контрагенты подконтрольны налогоплательщику, не ведут деятельность в своих интересах и на свой риск, реальных функций не выполняют. Они лишь оформляют документы от своего имени в интересах налогоплательщика;
- налогоплательщик и контрагенты используют тех же работников и те же ресурсы, тесно организационно взаимодействуют;
- направления деятельности налогоплательщика и контрагентов хотя и разные, но неразрывно связаны между собой, составляют единый производственный процесс с достижением общего результата (<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации").

Все данные критерии не нашли правовой оценки в акте налоговой проверки. Следовательно, налоговая проверка была проведена не полностью.

ФНС России в письмах от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ и от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ разъясняла, что в подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Однако все документы подписывались установленными лицами, руководителями. Факты подписания неустановленными лицами не установлены.

Исходя из смысла ст. 54.1 НК РФ и разъяснений ФНС РФ (Письма: от 16 августа 2017 г. NCA-4-7/16152@, от 31 октября 2017 г. НЕД-4-9/22123@) при квалификации нарушений при применении ст. 54.1. НК РФ сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом.

Налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно.

В этих случаях налоговые органы должны использовать такие механизмы как: получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции); проведение осмотров

территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств; сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий); анализ объемов и содержания работ; инвентаризация имущества; истребование документов (информации), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие.

Для целей установления фактов выполнения налогоплательщиком работ, услуг собственными силами основным доказательством может являться информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц проверяемого налогоплательщика, занятых на производстве; истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, лиц, осуществляющих технический надзор; выявления иных, "непроблемных", контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, так как перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, могут быть не типичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и

ответственных лиц. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов. При проведении допросов лиц, числящихся подписантами первичных документов, налоговым органам необходимо реализовывать свое право на изъятие образцов почерка для дальнейшего проведения почерковедческой экспертизы для доказательства фальсификации документов.

Кроме того, пункт 3 статьи 54.1 НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Данные критерии закреплены в статье 54.1 НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.

Федеральным законом от 18.07.2017 N163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие "непроявление должной осмотрительности". Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям).

Понятия "должная осмотрительность", "недобросовестность налогоплательщика", развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, не используются в рамках проведения выездных налоговых проверок, которые начаты после 19.08.2017 (Письма ФНС России от 28.12.2017 НЕД-4-2/26807, от 18.05.2018 НЕД-4-2/9521@).

# Судебная практика, подтверждающая правомерность позиции налогоплательщика:

Искажение сведений об операциях может быть произведено путем отражения в учете фактов, не имевших место в действительности, а также путем ложного отражения отдельных показателей операций, уменьшающих налоговую обязанность, или, напротив, посредством сокрытия фактов или занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее. «Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление сумм налогов таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений ([Определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 30 сентября 2019 г. № 307-ЭС19-8085)».

Налоговый орган не указал на факты искажения информации и конкретных документов.

Согласно определению Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика.

Приведенная позиция нашла поддержку в судебной практике. Как верно указано в решении АС Кемеровской области от 25 сентября 2019 г. по делу № А27-17275/2019 ООО «Кузбассконсервмолоко»:

– ст. 54.1 НК РФ не исключает возможность учесть расходы и вычеты при исполнении сделки лицом, не указанным в первичных документах;

– отказ учесть экономически обоснованные расходы по формальному признаку ведет к искажению реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом хозяйственных операций налогоплательщика;

– предложенная налоговым органом трактовка ст. 54.1 НК РФ не отвечает правовым позициям высших судебных инстанций (ВАС РФ, ВС РФ,

Конституционный Суд РФ) и приводит к налоговой ответственности, не предусмотренной налоговым законодательством.

По аналогии в данном случае также налоговым органом была неправильно применена трактовка статьи 54.1 НК РФ.

На этих основаниях можно оспаривать претензии налогового органа. Однако важно помнить о доказательствах, конкретной ситуации, а также документов, которые вы представили проверяющим.

# Преимущества и недостатки взаимозачетов и взаиморасчетов организации

В кризис количество взаимозачетов между юридическими лицами, предпринимателями возрастает. Причиной увеличения количества взаиморасчетов является отсутствие денежных средств, рост кредиторской задолженности юридических лиц.

## Преимущества взаиморасчетов с гражданско-правовой точки зрения

Взаиморасчеты с практической точки зрения позволяют решить сложные вопросы, например, когда с одним и тем же контрагентом имеется и задолженность, и авансовые платежи, и возврат товара. Также взаимозачеты важны при оказании услуг, когда услуги оказаны не полностью или произведенная оплата не покрывает полной стоимости.

В целом, сложные ситуации, когда две стороны должны друг другу «и стулья и деньги» возможно решить с помощью взаимозачетов.

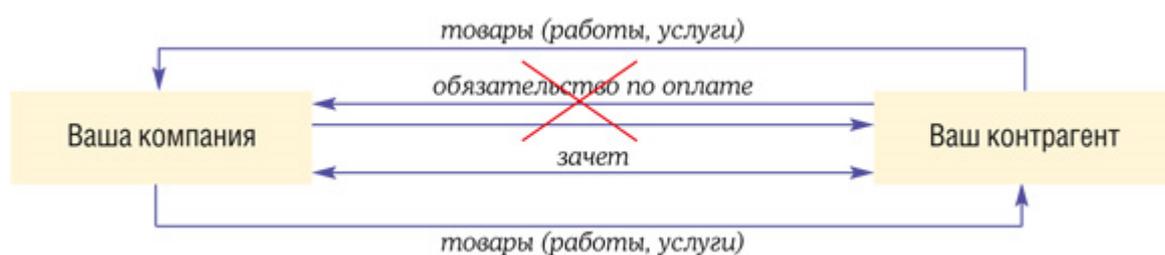
В Гражданском кодексе РФ присутствует понятие взаимозачет (ст. 410 ГК РФ). "Обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. В случаях, предусмотренных законом, допускается зачет встречного однородного требования, срок которого не наступил. Для зачета достаточно заявления одной стороны (однако, на практике решение о взаимозачете принимается всеми сторонами)".

Данная форма неденежных расчетов между организациями, являющимися по отношению друг к другу одновременно и кредиторами и дебиторами, является

наиболее распространенной. Она является актуальной, если дефицит денежных средств у одной из сторон, может служить решением для различных ситуаций. Иногда данный метод можно использовать внутри холдинга для внутренней оптимизации.

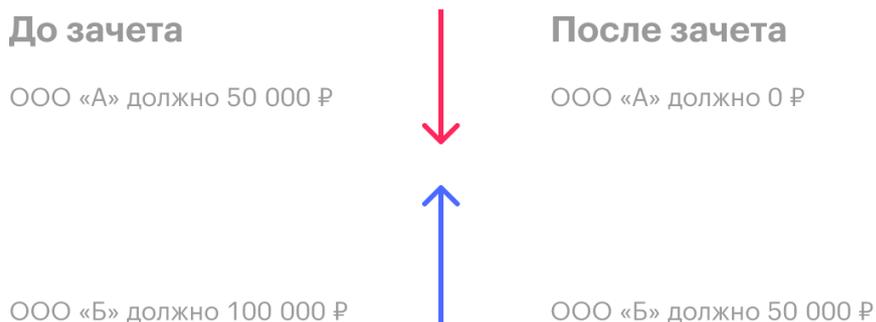
**Зачет взаимных требований** - письменное соглашение между двумя организациями о взаимном погашении однородных по своему содержанию обязательств (требования по оплате разнообразных услуг, работ или товаров).

Взаимозачет возможен по двум и более обязательствам.



Участниками сделок по взаимозачетам могут выступать две и более организации при условии выполнения перечисленных требований.

Таким образом, можно сделать вывод, что взаимозачет долга между организациями и юридическими лицами - это бухгалтерская операция, оплачиваемая безналично и одновременно прекращающая встречные обязательства при обмене услугами, выступающих для каждой второй стороны дебиторами и кредиторами.



При зачете долг в меньшем размере погашается полностью, а долг в большем размере уменьшается на сумму долга в меньшем размере.

Таким образом, возможно и произвести нестандартные формы расчетов и снизить размер долга.

Также к преимуществам взаиморасчетов можно отнести следующие:

- оплата по выставленным счетам, в том числе старым, если в определенный момент времени один из участников не имеет возможности погасить долг;
- отсутствие необходимости выплаты банковской комиссии;
- сохранение средств в обороте;
- экономия времени и техническая простота взаимоотношений юридического и финансового характера;
- можно проводить без участия финансовых средств, а, например, при использовании каких-либо товаров или услуг, что, соответственно, ведет к уменьшению затрат и сохранению наличности.

## **Когда возможно производить взаиморасчеты путем взаимозачета?**

Очень большим недостатком взаимозачетов является то, что нельзя производить любые взаиморасчеты, нельзя соединить несоединимое, иначе получится «котопес», и компания столкнется со значительными сложностями.

Основные требования к проведению взаимозачетов между организациями (ст. 410 ГК РФ):

- однородность встречных требований, т.е. требования сторон друг к другу должны быть качественно сопоставимы;
- наступление срока погашения обязательств, т.е. сделка по взаимозачету является действительной, если сроки погашения обязательств
  - - а) уже наступили,
  - б) либо не указаны,
  - в) либо определены моментом востребования;
- в случаях, предусмотренных законом, допускается зачет встречного однородного требования, срок которого не наступил.

Не допускается зачет требований (ст. 411 ГК РФ):

- о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью;

- о пожизненном содержании;
- о взыскании алиментов;
- по которым истек срок исковой давности;
- в иных случаях, предусмотренных законом или договором:
- а) если это прописано в договоре;
- б) не допускается освобождение нотариальной палаты от обязанности внесения членского взноса в компенсационный фонд;
- в) не допускается освобождение члена объединения туроператоров в сфере выездного туризма от обязанности внесения взносов в резервный фонд.

**Рекомендация!** Выгоднее использовать взаимозачет в случаях долгосрочных отношений, однородных поставок, при отсутствии денежных средств, если согласны обе стороны.

## Как оформить взаимозачет?

Можно оформить взаимозачет двумя способами:

### 1. Соглашение о зачете

Достоинства	Недостатки
Сводит к минимуму споры между контрагентами	Признает наличие долга
Подписывается исполнительным органом компании (уменьшает вероятность отказа контрагента от факта зачета на том основании, что уведомление о зачете не было получено либо было получено неуполномоченным лицом)	Соглашение служит отказом стороны от своего права заявить об истечении сроков исковой давности

**Рекомендация!** Лучше использовать форму двустороннего документа (Соглашение или Акт).

Необходимо подписать с контрагентом Акт сверки взаимных расчетов перед составлением документа зачета взаимных требований. Он является

необязательным, но может подтвердить суммы задолженностей (особенно если часть долгов уже была ранее оплачена) и избежать лишних споров с контрагентом.

Акт или Соглашение составляется в произвольной форме. Вступает в силу с момента его подписания.

#### СОГЛАШЕНИЕ о взаимозачете

г. Пермь

25 марта 2019 г.

ООО «Прованс», в лице директора Шурикова Ивана Митрофановича, действующего на основании Устава, именуемое в дальнейшем "Сторона 1", с одной стороны и ООО «Строй Мир» в лице директора Ванюшина Дмитрия Сергеевича, действующем на основании Устава, именуемое в дальнейшем "Сторона 2", с другой стороны составили настоящее соглашение о нижеследующем:

По договору № 68 от 17 января 2019 года и договору № 53-К от 25 ноября 2018 года стороны согласились произвести взаимозачет в сумме 25 000 (двадцать пять тысяч) рублей. Оставшаяся незначительная сумма в размере 12 000 (двенадцать тысяч) рублей перечисляется Стороной 1 на расчетный счет Стороны 2 в течение 15 дней с даты подписания данного соглашения.

#### ПОДПИСИ СТОРОН:

Сторона 1

Сторона 2

\_\_\_\_\_  
М.П.

\_\_\_\_\_  
М.П.

Обязательные сведения, которые должен содержать документ зачета взаимных требований юридических лиц:

1. реквизиты документов, на основании которых сформирована задолженность (номер, наименование, дата);
2. сумма общей задолженности сторон с указанием НДС;
3. сумма задолженности для погашения операцией взаимозачета с указанием НДС.

Также необходимо указать перечень участников взаимозачета, суммы дебиторской и кредиторской задолженностей каждого из участников до проведения взаимозачета, акты сверок участников взаимозачета, суммы дебиторской и кредиторской задолженностей каждого из участников после поведения взаимозачета, если во взаимозачете участвуют более двух организаций.

## 2. Уведомление о факте зачета

Достоинства	Недостатки
-------------	------------

Простой способ	Направляется заказным письмом с уведомлением и действует с момента получения второй стороной
Прост в оформлении	Не означает согласие второй стороны
Не требует согласования сторон	Может служить основанием для споров
Занимает мало времени	

Кому: ООО "МойДоДыр"

Адрес: г. Воронеж, [REDACTED]

Заявление о зачете встречных однородных требований

г. Воронеж

04.02.2020

Федулов Иван Петрович, действующий от своего имени, в соответствии со ст. 410 Гражданского кодекса РФ заявляет о частичном зачете сумм встречных однородных требований, срок которых наступил:

– принимаемая к зачету задолженность ООО "МойДоДыр" перед Федуловым И.П. по оплате арендной платы за декабрь 2019 года и январь 2020 года по договору аренды от 21.05.2017 в размере 150 000 руб. Долг подтверждается актом приема-передачи от 21.05.2017, счетами на оплату от 18.12.2019 и от 17.01.2020;

– принимаемая к зачету задолженность Федулова И.П. перед ООО "МойДоДыр" по договору оказания услуг от 17.01.2019 со сроком возврата – 12.11.2019 составляет 100 000 руб. Долг подтверждается актом от 14.10.2019.

Зачет производится на сумму 100 000 руб.

После проведения зачета взаимных однородных требований остаток задолженности ООО "МойДоДыр" перед Федуловым И.П. по состоянию на 04.02.2020 составляет 50 000 руб.

Задолженность Федулова И.П. перед ООО "МойДоДыр" погашена полностью.

 Федулов Иван Петрович

Еще одним недостатком взаимозачетов является наличие инициативы одной из сторон. Если одна из сторон возражает против взаимозачета, то такой взаимозачет произвести нельзя.

Возможность выполнения процедуры обусловлена законодательством в ст. 410 ГК РФ. Для этого инициатор пишет запрос произвольного характера, а в тексте указывает:

- название документа;
- дату создания;
- имя экономического субъекта;
- сумму в единицах измерения;
- сведения об уполномоченных лицах (ФИО и подпись).

Вне зависимости от формы составления содержание должно отображать тип обязательств, реквизиты договоров-соглашений, товарной накладной и иных данных. Дополнительно необходимо поставить стоимость и дату составления.

Важно убедиться в получении партнером экземпляра (лучше использовать почтовое уведомление при направлении заказного письма, можно воспользоваться электронным документооборотом с отчетом о прочтении).

#### *По согласию сторон*

Для такого способа нужно письменное соглашение между контрагентами. Оно может быть написано в свободной форме, по содержанию - аналогично запросу по инициативе одного участника.

Подписание подобного договора, как правило, происходит дольше, нежели направление по почте, но именно этот метод предпочтительнее. В таком случае подпись партнера свидетельствует об уведомлении.

#### *Как делается взаимозачет между тремя и более предприятиями?*

Такая процедура также считается возможной и подробно описана законодательно в ст. 421 ГК РФ. Общие положения применяются только в том случае, если они не противоречат характеру соглашений между несколькими участниками.

Правила идентичные:

- срок выполнения требований для каждого члена уже начался;
- зачет возможен при расчете наименьшей суммы долга;
- справки содержат информацию для оплаты всеми партнерами.

## **Как отразить в бухучете операции взаимозачета?**

Взаимозачет требований отражается путем списания соответствующих сумм дебиторской и кредиторской задолженности.

Для этого необходимо сделать запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму задолженности по взаимным требованиям.

В ряде случаев применяется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (например, в отношении договоров аренды).

При совпадении сумм дебиторской и кредиторской задолженности, доплата участниками взаимозачета не производится.

В обратной ситуации сторона, имеющая большую задолженность, обязана доплатить другой стороне разницу.

НДС по оприходованным товарам, работам и услугам необходимо отнести на возмещение бюджетом в момент подписания акта о взаимозачете на сумму погашенной задолженности.

*Бухгалтерские проводки по операции взаимозачета*

Дебет счета 41 «Товары»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость купленных товаров;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по оприходованным товарам, работам и услугам;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» - на сумму выручки от реализации товаров, работ, услуг;

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 3 «НДС»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму начисленного НДС с выручки;

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

Кредит счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» – на фактическую стоимость реализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг;

Дебет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

Кредит счета 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов на продажу;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – при закрытии задолженности взаимных требований на основании акта зачета взаимных требований;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – списывается НДС по оприходованным товарам, работам, услугам на возмещение из бюджета суммы погашенной задолженности в момент подписания акта зачета взаимных требований;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – при перечислении оставшейся задолженности;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – на сумму недосписанного НДС.

## Как отразить взаимозачет в налоговом учете?

Все бухгалтерские операции подлежат описанию и фиксации для предоставления в Федеральную Службу.

### *Налог на прибыль*

Учет при вычислении размера платежа зависит от выбранной методики, используемой предприятием. В случае выбора метода начисления, бухгалтерские операции по взаиморасчету не отображаются в расчетных данных. Соответственно не будет возникать ни прибыли, ни расходов, которые рассчитываются независимо от внесения платежа.

При кассовом способе все движения средств будут учтены на момент закрытия долга, что также учитывает зачет встречных требований. Таким образом, в день, указанный в соглашении, компания указывает в налоговом учете доход по размеру погашенной задолженности со стороны контрагента, а также о расходах на встречное погашение.

## *УСН*

При выборе упрощенной системы налогообложения все движения средств рассчитываются по кассовой методике, а значит днем закрытия долгом перед партнерами признается дата указания прихода и расходов. Также учитываются произведенные затраты на обязательные закупки для осуществления деятельности.

При УСН «доход 6%» дата совершения зачета — дата получения дохода в сумме обязательства, которое погашается. В данном случае зачет — это способ погашения задолженности, то есть доход. Сумма, которую погасили зачетом, облагается налогом.

При УСН «Доходы минус расходы» зачет одновременно означает доход и расход. Суммы дохода и расхода учитываются в равной величине.

## *НДС*

Если операция производится по встречному предоставлению услуг, то для определения размера налога этот факт не отображается. Таким образом, налоговое обязательство не появляется в момент передачи продукта, а право на вычет возникает при указании полученных изделий или работ.

Таким образом, зачет не влияет на НДС и налог на прибыль, потому что зачет — это форма оплаты. Выручку для налога на прибыль и НДС стороны уже показали, когда отпускали товары, выполняли работы или оказывали услуги без оплаты. Зачет как форма оплаты не меняет ее сумму. Стороны зачета не должны перечислять друг другу суммы НДС, которые указаны в счетах-фактурах и других документах. В день зачета не надо корректировать ранее исчисленную сумму НДС.

## *НДФЛ*

Обычный человек также получает доход при зачете и должен уплатить НДФЛ 13%. По общему правилу, если физ лицо получает доход от компании или ИП, то они выступают его налоговыми агентами. Компания или ИП сами обязаны удержать и перечислить в бюджет НДФЛ.

Но если в результате зачета человек фактически не получает денег, то и НДФЛ не может быть удержан. Поэтому налоговый агент должен сообщить налогоплательщику и налоговому органу о невозможности удержать налог.

# Недостатки взаимозачетов при взаиморасчетах

К недостаткам взаимозачетов при взаиморасчетах можно отнести следующие:

- для любого бизнеса наиболее выгодным и интересным является именно поступление финансовых средств;
- подобные сделки часто привлекают внимание налоговых служб, что влечет за собой проверки и штрафы.

Например, налоговый орган часто приходит к выводам о занижении налоговой базы.

Например, в Определении от 29 августа 2019 г. по делу № А37-2051/2018 Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу о занижении индивидуальным предпринимателем налоговой базы по НДС. По результатам оценки первичных документов налогоплательщика и иной информации (документов, полученных в рамках контрольных мероприятий от контрагентов, сведений книги учета доходов и расходов, товаросопроводительных документов, платежных поручений, расходных кассовых ордеров) инспекцией установлено, что размер полученного дохода за 2014 год составляет 160 892 662 рубля с НДС, за 2015 год - 181 246 492 рубля с учетом НДС, что предпринимателем не оспаривается.

Поскольку полученный налогоплательщиком от покупателя товара (работ, услуг) НДС не является доходом и не подлежит включению в выручку, учитываемую при формировании налоговой базы по НДФЛ, налоговый орган исключил сумму НДС из дохода предпринимателя. При этом размер НДС установлен инспекцией с учетом показателей книг продаж, в том числе с суммы выручки с НДС по ставкам 10 и 18 процентов.

Определив на основании данных книг продаж средний процент НДС (2014 год - 10,5 процента, 2015 год - 10,8 процента), инспекция применила его к установленной сумме выручки, поступившей на расчетный банковский счет и в кассу предпринимателя, а полученную по взаимозачетам сумму НДС рассчитала по представленным заявителем документам в связи с её конкретизацией в соглашениях о взаимозачетах.

По результатам перерасчета инспекция пришла к выводу о занижении предпринимателем при исчислении НДФЛ дохода, полученного в 2014 и 2015 годах, в связи с неправомерным определением НДС с выручки, полученной от реализации товаров по ставкам 10 и 18 процентов.

Также налоговые органы считают операции по проведению взаимозачетов номинальными (Постановление от 27 января 2020 г. по делу № А76-35486/2018

Арбитражный суд Уральского округа (ФАС УО) С учетом названных обстоятельств, и иных материалов проверки налоговым органом установлена невозможность поставки обществом «Виктория» заявленной продукцией, так как контрагенты, являвшиеся номинальными организациями, соответствующими ресурсами не обладали, расчет за облагаемую НДС продукцию практически отсутствуют (взаимозачет либо задолженность), цепочка контрагентов общества «Виктория» включает в себя как взаимозависимые организации, так и номинальные.

На основании изложенного, инспекция сделала вывод о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Суды, проанализировав материалы дела, сделали верный вывод о том, что документы, представленные налогоплательщиком в качестве подтверждения взаимоотношений с контрагентами в рамках спорного договора, содержат недостоверные сведения и не могут являться основанием для применения налогоплательщиком вычетов по НДС .

Таким образом, к рискам можно отнести прежде всего налоговые риски.

## Как произвести взаимозачет между организациями без ошибок?

В таблице приведены типовые недочеты, которых нужно избегать, чтобы снизить риски проведения взаимозачетов.

Тип недоработки	Что происходит
НДС не выводится в документации в виде отдельной строки с суммой по каждому встречному договору-требованию	Расходы по товарам, неуказанным в накладных, не учитываются вследствие чего

	возникают разногласия, накладываются договорные и налоговые санкции
Создание акта по операциям, не предусмотренным законодательно	Неправомерность действий
Использование отличной валюты	Аннулирование
Неуказание обязательства партнера	Соглашение недействительно с возникновением права перевода требования оплаты долга на партнера, то есть создание ответного обязательства
Произведение платежей по наибольшей сумме	Незаконная операция

Большое внимание необходимо уделять документальному оформлению взаимозачетов.

*Таблица*

*Документальное оформление взаимозачетов*

№	Название этапа	Документация	Особенности
1	Определение типа взаимных обязательств	Акт сверки расчетов	Документы составляются с разбивкой по имеющимся договорам, которые подписаны между участниками-партнерами. В итоге появляется возможность рассчитать точную сумму долга.
2	Обмен актами сверок		Подписание ответственными лицами каждой справки и заверение печатью
3	Разработка заявления о	Заявление	Фиксация в письме точного размера наименьшей задолженности, а также указание

	взаиморасчете и направление контрагенту (в одностороннем порядке)		реквизитов договоров, по которым производится операция. Направление заказного письма с уведомлением, что при возникновении споров позволит доказать факт получения или отправки сообщения сторонами.
4	Отслеживание фактора однородности	Бухотчет по курсовой разнице на валютном счете	При использовании разной валюты выбирают наиболее удобную
5	При нескольких участниках - разработка акта	Договор-соглашение	Требования к содержанию и к фактору однородности должны сохраняться.

*По каким причинам налоговики настаивают на проведении взаимозачета, а когда признают его неправомерным*

При наличии встречной кредиторской и дебиторской задолженности контролеры настаивают на проведении взаимозачета и отказывают в признании безнадежного долга. Напротив, факт взаимозачета иногда является для инспекторов основанием для отказа в учете расходов по страхованию и принятии к вычету НДС с аванса при расторжении сделки.

✓ Суды признают правомерность списания безнадежных долгов при наличии дебиторской и кредиторской задолженности по одному контрагенту.

✓ По мнению Минфина России, компания вправе формировать резерв по сомнительным долгам только в той части дебиторской задолженности, которая превышает просроченную кредиторскую задолженность перед тем же контрагентом.

✓ Если организация не уведомит контрагента о проведении с ним взаимозачета, то последний может оспорить законность такой операции в суде.

✓ Если сделка сорвалась и сумма предоплаты зачтена взаимозачетом, организация вправе предъявить к вычету НДС, уплаченный с аванса.

✓ Взносы по договорам страхования, оплаченные путем проведения взаимозачета, учитывать в составе налоговых расходов рискованно.

### **Рекомендация!**

Важно запомнить:

1. Лица, у которых есть друг к другу требования, могут прекратить их на основании письменного соглашения о зачете.

2. По взаимному соглашению можно зачесть требования с разными предметами, а также требования, срок исполнения которых еще не наступил.

3. Соглашение о зачете могут подписать не только два, но и больше должников. Нет предельного количества лиц, участвующих в зачете.

4. Если один из взаимных должников не согласен с зачетом, можно заявить односторонний зачет. В этом случае у требований должен быть один и тот же предмет, срок должен наступить, а в договоре и законе не должно быть запрета на зачет.

5. Зачет можно заявить в судебном разбирательстве — в отзыве или встречном иске.

6. Зачет можно совершить на стадии исполнительного производства. Если два взаимных должника предъявили исполнительные листы друг к другу, то любой из них может попросить пристава произвести зачет.

### **Пример**

Организация ООО "Мечта" отгрузила предприятию ООО "Венера" по договору поставки товары на сумму 100 000 рублей.

В то же время ООО "Венера" оказало организации ООО "Мечта" транспортные услуги на сумму 60 000 рублей.

Задолженность ООО "Венера" перед организацией ООО "Мечта" составляет 100 000 рублей. Задолженность организации ООО "Мечта" перед ООО "Венера" равна 60 000 рублей.

Организация ООО "Мечта" направляет заявление предприятию ООО "Венера" о проведении зачета взаимных требований по оплате товаров (услуг) на сумму 60 000 рублей.

В результате проведенного зачета обязательство предприятия ООО "Венера" перед организацией ООО "Мечта" частично прекратилось и размер задолженности уменьшился со 100 000 рублей до 40 000 рублей.

Обязательство организации ООО "Мечта" по оплате транспортных услуг предприятия ООО "Венера" полностью прекратилось.

В целом, зачеты между сторонами являются обычной практикой, однако нужно понимать, что взаимозачеты могут иметь и негативные последствия, например, в случае претензий контролирующих органов.

# Будущее электронных проверок бизнеса

*Жиркова А.А., Шестакова Е.В.*

Жизнь меняется стремительно. И даже в отношении проведения проверок, если раньше мы возили кипу документов проверяющим, то скоро все изменится и мы перейдем на электронные документы в проверках, появится новый реестр проверок и вступят в силу новые правила государственного контроля.

## Изменения в проведении проверок

В целях корректировки регулирования контрольно-надзорной деятельности Правительство РФ выпустило Постановление Правительства РФ от 30 ноября 2020 г. № 1969 "Об особенностях формирования ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей на 2021 год, проведения проверок в 2021 году и внесении изменений в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", которое определяет особенности проведения проверок в плановом режиме на 2021 год (вступило в силу).

Кроме этого, с 1 июля 2021 года вступают в силу большинство норм нового Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ "О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации" (пока не вступил в силу, будет действовать с 1 июля 2021 года). Этим законом устанавливаются базовые правила в сфере осуществления госконтроля во многих сферах деятельности. В этих документах прописывается множество различных правовых нюансов, которые будут непосредственно влиять на процесс проведения проверок в отношении бизнеса. Основными изменениями являются:

1. Продление моратория на плановые проверки.

2. Дистанционные проверки.
3. Появление новой формы контроля под названием "инспекционный визит".

В конце 2020 года из-за карантинных мер Минэкономразвития предложил проводить плановые проверки бизнеса по аудио- и видеосвязи, а также короткий инспекционный визит (длительность не превышает одного дня) вместо плановой проверки (которые могут идти до 20 дней), а ее максимальный срок сократить в два раза (до 10 дней) - ФЗ № 248. Это должно способствовать снижению коррупции и распространению COVID-19, снизить административную нагрузку на предпринимателей, позволит не тратить время контролера на дорогу. Такое предписание уже вводилось ранее, в разгар пандемии, чтобы сократить очное взаимодействие контролеров и предпринимателей.

Важно! В конце октября 2020 года Владимир Путин объявил о продлении на 2021 год моратория на плановые проверки малого бизнеса (до 31 декабря 2021 года). Нововведение не распространилось на средний и крупный бизнес.

Проверки в дистанционном формате проводились уже в апреле 2020 года в целях борьбы с распространением коронавирусной инфекции (Постановление Правительства РФ от 3 апреля 2020 г. № 438 "Об особенностях осуществления в 2020 году государственного контроля (надзора), муниципального контроля и о внесении изменения в п. 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"). По общему правилу, все проверки должны были проводиться дистанционно, посредством аудио и видео. Исключения допускались только по согласованию с прокуратурой, по поручению президента или правительства. В целом, контролерам удалось проводить проверки и с учетом таких ограничений.

Данное Постановление полностью запрещало проведение проверок в плановом режиме в отношении субъектов МСП с апреля по декабрь включительно, а внеплановые проверки субъектов МСП и иных юр. лиц и ИП ограничивало только основаниями, прямо перечисленными в п. 1 Постановления № 438.

Таким образом, с апреля 2020 года контрольно-надзорные органы были вправе проводить плановые проверки только в отношении юр. лиц и ИП, не являющихся субъектами МСП, и то только при условии, что их деятельность относится к первому классу опасности, либо сопряжена с высокими или

чрезвычайными рисками, либо их деятельность подпадает под режим постоянного госконтроля или госнадзора. Внеплановые проверки могли проводиться как в отношении субъектов МСП, так и в отношении любых юр. лиц и ИП только в случаях, если основаниями для их проведения являлись факты причинения или угрозы причинения вреда жизни и здоровью людей, возникновению техногенных или природных чрезвычайных ситуаций и некоторые другие случаи, прямо перечисленные в Постановлении № 438.

По итогам карантина правительство признало это решение успешным, и премьер-министр Михаил Мишустин заявил о необходимости использовать его и дальше.

Важно! Проект нового постановления не обязывает контролеров проводить только дистанционные проверки, документ лишь дает надзорным органам такую возможность.

В некоторых случаях дистанционные проверки невозможны (изъятие продукции, проведение экспертиз), а в некоторых предпочтительны (проверка документов). Также важно помнить, что сейчас многие сотрудники находятся на удаленном рабочем режиме, поэтому возможный формат проведения контрольных мероприятий — дистанционный.

Эксперты считают, что удаленно можно провести любые проверки, даже пожарной инспекции.

Важно! Новый закон предписывает выезжать на место только в исключительных случаях: если инспекторы не могут удостовериться в полноте и достоверности полученных от предприятия документов или оценить, насколько работа компании отвечает всем требованиям. Если эти условия не выполнены, то выездной проверки не будет.

Важно! Есть возможности и для дистанционного проведения испытаний и замеров. Если у предприятия есть сертифицированная лаборатория, она может провести все испытания, зафиксировать их на видео или фото, а затем выслать результаты инспектору.

## **Достоинства и недостатки электронных проверок**

В Постановлении № 1969 в п. 1 идет речь о том, что проверки юр. лиц и ИП могут быть проведены в дистанционном режиме, например при помощи видеосвязи. Законодатель предлагает дистанционное взаимодействие между проверяющим и проверяемым только в качестве возможного решения. Не более того. Иными словами, проверяющий вправе принять решение о дистанционной проверке. Вправе, но не обязан.

Как и везде дистанционные проверки подразумевают плюсы и минусы.

Плюсы электронных проверок — быстрый и удобный доступ органов контроля к необходимой для проверки информации о компании, что позволяет направить сэкономленный временной ресурс в полезное для развития бизнеса русло.

Минусы электронных проверок — риски потери или кражи данных. Поэтому необходимо выбирать только защищенные каналы связи для передачи информации.

Кроме того, не ясно, какие виды проверок будут проводиться каким образом. Напомним, что к наиболее распространенным видам проверок относятся следующие:

- проверка трудовой инспекцией;
- проверка Роспотребнадзором;
- проверка МЧС (противопожарная);
- проверка налоговыми органами;
- проверка ПФР;
- проверка ФМС;
- проверка ФСС;
- других служб.

Важно! На сайте Роструда онлайнинспекция.рф появилось четыре новых бесплатных электронных сервиса. С их помощью работодатели могут отправить заявление о снижении категории риска для предприятия и избежать внеплановой проверки. Соискатели смогут быстро получить сведения о соблюдении трудового законодательства в организации.

## **Особенности и подводные камни моратория**

# на проверки в 2021 году

Согласно п. 7 Постановления № 1969 Правительство РФ запрещает контролирующим органам включать в план осуществления проверочных мероприятий субъектов так называемого малого предпринимательства, под которыми понимаются представители малого и среднего бизнеса, включенные в реестр МСП. Однако, в отличие от полного "табу" на проверки в плановом режиме, установленного Постановлением № 438 в этом году, новые правила выводят за рамки этого запрета несколько групп представителей бизнеса, нахождение которых в госреестре МСП не спасает от проведения проверки. Иными словами, окно возможностей для проверяющих оставили приоткрытым.

Пункт 8 Постановления № 1969 позволяет проведение проверочных мероприятий в плановом режиме у субъектов МСП, в отношении которых контролирующие органы располагают информацией о:

- привлечении к административной ответственности в связи с совершением грубого правонарушения;
- дисквалификации или приостановки деятельности;
- приостановке или аннулировании лицензии.

При этом, негативная информация на субъекта МСП рассматривается в рамках трех лет с момента проведения проверок, по итогам которых были применены указанные выше наказания. Таким образом, очевидно, что если контролирующие органы имеют на субъекта МСП компромат в пределах трехлетнего срока давности, они имеют полное право провести у него плановую проверку в 2021 году, невзирая на мораторий.

Не стоит рассчитывать на избавление от плановых проверок и субъектам МСП, которые в силу характера своей деятельности находятся под федеральным надзором (в сферах обеспечения радиационной безопасности, использования атомной энергетики, защиты гостайны, внешнего контроля качества работы аудиторских организаций), а также тем ИП и юр. лицам, которые не попали под действие моратория в текущем году.

## Кого потревожат ревизоры?

Плановые проверки в 2021 году не коснутся субъектов малого бизнеса, установлено в проекте постановления. Но есть исключения:

- предприятия, которым присвоена категория высокого или чрезвычайно высокого риска, либо I или II класс опасности, а также производственных объектов и гидротехнических сооружений и производств, где действует режим постоянного госконтроля;
- предприятия, работающие в социальной сфере, здравоохранении, образовании, теплоснабжении и энергетике;
- предприятия, работающие с драгоценными металлами и камнями;
- предприятия, совершившие административное нарушение, за которое суд назначил дисквалификацию, временную приостановку работы или действия лицензии;
- предприятия, чья деятельность подлежит лицензированию;
- малый бизнес в сфере гособоронзаказа и атомной энергетики, а также при контроле защиты гостайны и проверке качества работы аудиторских организаций.

## **Особенности инспекционного визита**

Закон № 248-ФЗ, который вступит в силу с 1 июля 2021 года в ст. 56 предусматривает введение новой формы контроля, которая называется инспекционный визит. А ст. 70 раскрывает само это понятие и особенности его проведения. Согласно ст. 70 Закона № 248-ФЗ под инспекционным визитом следует понимать выездное контрольное мероприятие, которое может длиться не более одного рабочего дня и которое проводится по месту нахождения/ведения деятельности проверяемого субъекта либо по месту нахождения объекта контроля. В ходе проведения визита проверяющие вправе осуществлять осмотр, опрос, инструментальное обследование, истребовать документацию и требовать письменных объяснений.

Особое внимание следует обратить на тот факт, что, согласно п. 4 ст. 70 Закона № 248-ФЗ, инспекционный визит проводится без предварительного уведомления проверяемого субъекта. А согласно п. 5 ст. 2, сфера применения Закона № 248-ФЗ, а значит и сфера применения такой формы контроля как

инспекционный визит, не может применяться в отношении 24 сфер госконтроля, в том числе налогового, таможенного и валютного. Таким образом, развеивается еще один миф о том, что инспекционные визиты заменят плановые налоговые проверки. Действительно, в п. 2 Постановления № 1969 мы видим, что Правительство РФ допускает замену плановой проверки инспекционным визитом после 1 июля 2021 года. Но, поскольку Закон № 248-ФЗ не применяется в сфере налогового контроля, следует понимать, что к налоговым проверкам это не имеет никакого отношения. А именно налоговые проверки и интересуют большинство субъектов бизнеса. Также откровенные вопросы вызывает и противоречивость п. 3 Постановления № 1969 и п. 4 ст. 70 Закона № 248-ФЗ. В п. 3 Постановления № 1969 говорится о том, что в случае замены плановой проверки инспекционным визитом проверяемый субъект (юр. лицо или ИП) должен быть уведомлен об этом в течение 10 рабочих дней с момента вынесения контролирующим органом такого решения. А в п. 4 ст. 70 Закона № 248-ФЗ, прямо говорится о том, что инспекционный визит проводится без уведомления проверяемого лица. Как будут разрешены эти противоречия на практике пока не известно.

## Другие механизмы, упрощающие проверки

В июне 2020 г. Президент России подписал закон о создании в России единого федерального регистра населения страны.

Регистр будет вести ФНС, а предоставлять информацию о жителях России будут МВД, Минцифры, Минобороны, Минобрнауки, Пенсионный фонд, Рособнадзор и Роструд. Часть сведений будет поступать от различных государственных внебюджетных фондов.

Основой регистра сведений о населении станут 8 млн записей госреестра актов гражданского состояния, формируемого в облачных дата-центрах ФНС с октября 2018 г., около 540 млн актовых записей, сохранившихся в России с 1926 г.

В базе регистра будут указаны ФИО граждан, номера СНИЛС и ИНН, пол, дата и место рождения, гражданство, семейное положение. Вместе с перечисленным в едином регистре будет храниться информация о физ. лицах, позволяющая идентифицировать сведения о них в различных государственных

информационных системах. К таким идентификаторам относятся: записи актов о рождении и смерти, идентификаторы удостоверяющего личность документа, документов или отметок в документах, удостоверяющих личность, подтверждающих право иностранного гражданина и лица без гражданства на пребывание (проживание) в России, сведений о регистрационном учете россиянина и миграционном учете иностранного гражданина и лица без российского гражданства.

Список идентификаторов будет включать сведения о принятом решении по вопросам гражданства России, информацию о постановке на учет в налоговом органе, в том числе в качестве налогоплательщика налога на профессиональный доход, подробности о регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, сведения о постановке на воинский учет граждан России, обязанных состоять на воинском учете, и др.

Закон вступил в силу со дня его опубликования, 2 июня 2020 г., за исключением нескольких положений. Последние нормы закона вступят в силу 1 января 2026 г.

## **Особенности проведения проверок с середины 2021 года**

***Разные контролеры не будут проверять соблюдение одних и тех же требований***

В законе установили, что проверка соблюдения одних и тех же обязательных требований несколькими контролирующими органами в отношении одного объекта контроля недопустима.

Важно! Приоритетной задачей контролёра станет профилактика, а не поиск нарушений и сбор штрафов.

***Все проверки зафиксируют онлайн***

Все действия контролирующих органов по проведению контрольно-надзорных мероприятий будут отражаться в информационной системе. Все проверяющие смогут следить за проверкой в режиме реального времени в онлайн.

Для этого будут созданы:

- Единый реестр видов государственного и муниципального контроля (надзора);
- Единый реестр контрольных (надзорных) мероприятий;
- Информационная система досудебного обжалования;
- Реестр заключений о подтверждении соблюдения обязательных требований;
- Информационные системы контрольных (надзорных) органов.

Реестр видов федерального государственного контроля (надзора) будет сформирован до 01.01.2022.

### ***Риск-ориентированный подход при проведении контрольно-надзорных мероприятий***

Он предполагает, что выбор профилактических и контрольных мероприятий, их содержание, объем, интенсивность и другие параметры зависят от оценки рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, если контролируемое лицо нарушит обязательные требования. Соответственно, чем выше такой риск, тем чаще и тщательнее будут проверять.

### ***Оценивать эффективность контролирующего органа по количеству проверок запретили***

То есть оценка результативности и эффективности деятельности контрольного (надзорного) органа больше не будет зависеть от:

- проведенных контрольных мероприятий;
- выявленных нарушений;
- лиц, привлеченных к ответственности;
- и т.д.

Это должно способствовать избавлению от так называемой палочной системы, то есть привести к сокращению проверок и наложенных штрафов.

### ***Определены способы сокращения количества проверок***

Новый закон предусматривает механизмы, применение которых может существенно сократить количество проверок организаций и предпринимателей.

Например, организация может быть освобождена от проведения плановых проверок при заключении договора страхования рисков причинения вреда (ущерба). Похожее правило предлагается применять и к членам саморегулируемых организаций, в отношении которых саморегулируемая организация проводит контроль.

Предусмотрен также такой способ освобождения от проверок, как признание результатов независимой оценки соблюдения обязательных требований. Законом может быть установлен порядок, при котором организация проходит оценку соблюдения требований закона в независимой аккредитованной организации, а контролирующий орган принимает результаты такой оценки и не проводит дополнительные проверки в случае успешных результатов процедуры оценки.

### ***Введены новые формы контроля и надзора***

Наряду с мероприятиями, применяемыми сегодня, закон предусматривает новые способы контроля:

- выездное обследование (визуальное обследование по месту нахождения (ведения деятельности) организации, гражданина, объекта контроля путем осмотра общедоступных производственных объектов без уведомления контролируемого лица);
- мониторинговую закупку (закупка товара или заказ работ/услуг для направления на испытание, экспертизу, исследование для проверки соответствия требованиям к безопасности и (или) качеству);
- выборочный контроль (отбор образцов продукции (товаров) по месту их хранения и (или) реализации с целью подтверждения их соответствия обязательным требованиям к безопасности и (или) качеству);
- инспекционный визит (визит должностного лица контролирующего органа по месту нахождения (осуществления деятельности) контролируемого лица, в ходе которого осуществляется осмотр, опрос, получение объяснений, инструментальное обследование и истребование документов).

Новые виды контроля по замыслу законодателя потребуют меньшего количества издержек со стороны контролируемых лиц, а также помогут сократить время взаимодействия с контролерами или вовсе избежать контактов.

### ***Мониторинг вместо плановых проверок***

В качестве одного из способов снижения интенсивности контрольно-надзорных мероприятий предлагается мониторинг сведений об объекте контроля на условиях соглашения между контролируемым лицом и контрольным (надзорным) органом. Он может проводиться при помощи дистанционных технических средств, работающих в автоматическом режиме. Такие устройства будут осуществлять фото- и киносъемку, видеозапись, собирать другую информацию для контролирующего органа. А лицо, находящееся под таким

мониторингом, будет освобождено от плановых проверок соблюдения требований, контроль которых осуществляется при проведении мониторинга.

***Выездная проверка должна проводиться только в исключительных случаях***

По новым нормам выездная проверка может проводиться, только если у контролера нет возможности:

- удостовериться в полноте и достоверности имеющихся сведений, содержащихся в документах и (или) в объяснениях, полученных от контролируемого лица;
- оценить соответствие деятельности, действий (бездействия) контролируемого лица и (или) принадлежащих ему и (или) используемых им объектов контроля обязательным требованиям без выезда на указанное в части 2 настоящей статьи место совершения необходимых контрольных (надзорных) действий, предусмотренных в рамках иного вида контрольных (надзорных) мероприятий.

***Права контролируемых лиц будут защищены лучше***

В частности, закон определяет порядок возмещения вреда, если он был причинен в ходе контрольного мероприятия, порядок досудебного обжалования решений и действий контролирующих органов.

Закреплена также возможность признания решения, принятого по результатам любого контрольного (надзорного) мероприятия, проведенного с грубым нарушением (сейчас согласно ст. 20 закона № 294-ФЗ это возможно только в отношении результатов одного мероприятия – проверки). Результаты контрольного (надзорного) мероприятия в этом случае признаются недействительными, а их повторное проведение возможно только по согласованию с прокуратурой.

***Вступление в силу и переходные положения***

Закон вступает в силу с 1 июля 2021 года. Положения о видах регионального государственного контроля (надзора) и видах муниципального контроля на основе этого закона должны быть приняты не позднее 1 января 2022 года. До их утверждения будут применяться соответствующие положения, принятые по правилам, утвержденным старым Законом.

В первой половине 2021 года мероприятия по профилактике нарушений обязательных требований закона будут проводиться по утвержденной ранее

программе профилактики на 2021 год. В период с 1 июля по 31 декабря 2021 года профилактические мероприятия будут проводиться по правилам нового Закона без утверждения программы профилактики.

Плановые проверки, проведение которых было запланировано на 2021 год, будут проводиться по плану, утвержденному в соответствии со старым Законом. Организация, проведение и оформление результатов проверок, не завершенных на 1 июля 2021 года, будут осуществляться по правилам, действовавшим на дату начала этих проверок.

Важно! С 1 июля любой визит проверяющего к бизнесмену возможен только с согласия прокурора.

При этом вся система контрольно-надзорной деятельности России будет базироваться на риск-ориентированном подходе. Согласно ему, будет введено шесть категорий риска возможного причинения вреда - от низкого до чрезвычайно высокого. И, например, при категории низкого риска проверки такого объекта могут не проводиться несколько лет.

Несмотря на то, что государство пытается скорректировать деятельность контролирующих органов в пользу малого и среднего бизнеса, расслабляться точно еще рано:

- во-первых, мораторий 2021 года затронет не всех субъектов МСП, поскольку законодатель предоставляет контролирующим органам много возможностей проверки бывших нарушителей по полной. А за три последних года нарушителей наберется довольно много;
- во-вторых, не стоит питать иллюзий по поводу введения дистанционных проверок и инспекционных визитов. И то и другое представляет собой лишь возможные формы контроля, применение которых не затронет тех юр. лиц и ИП, кем контролирующие органы заинтересовались всерьез и надолго.

Таким образом, ожидать реального ослабления госконтроля в 2021 году не стоит. Наоборот, следует быть наиболее подготовленными к любым проверкам.

# Стандартные претензии налоговых органов

Часто налогоплательщики боятся проверок и претензий налоговых органов, руководители экономического субъекта не могут без страха посетить ИФНС, поскольку в СМИ достаточно много публикаций о привлечении именно директора к субсидиарной ответственности. Однако существуют стандартные претензии налоговых органов, которые можно легко или не очень легко, но оспорить.

## Необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода является наиболее часто используемой претензией налоговиков. Она относится к наиболее распространенным претензиям налоговых органов к компаниям, которые применяют общую систему налогообложения. Эта претензия одновременно влияет на налог на прибыль и НДС.

Впервые понятие необоснованной налоговой выгоды появилось в 2006 году, но до сих пор остается актуальным. Однако данное понятие претерпело изменения.

Так, ранее под необоснованной налоговой выгодой понималось следующее.

Необоснованной считалась налоговая выгода, которую получили в результате деятельности, направленной исключительно на занижение налогов к уплате или получение возмещения из бюджета. В таком случае инспектор доначислит налоги, пени и штрафы (п. 11 постановления Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53, ст. 75, 122, 123 НК).

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема

материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако проблемой являлось то, что в Налоговом кодексе не было закреплено понятие необоснованной

Статья 54.1 НК РФ закрепила способы и последствия выявления факта получения необоснованной налоговой выгоды плательщиками налогов, страховых взносов и налоговыми агентами.

В настоящее время к необоснованной налоговой выгодой являются две ситуации:

- 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.

В п. 3 ст.54.1 НК РФ зафиксирована позиция, что нарушения контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

В некоторых случаях можно доказать, что ваша ошибка не являлась преднамеренной.

Пример

В ходе налоговой проверки ООО «Первоцвет» выявлены два факта искажения в учете и отчетности:

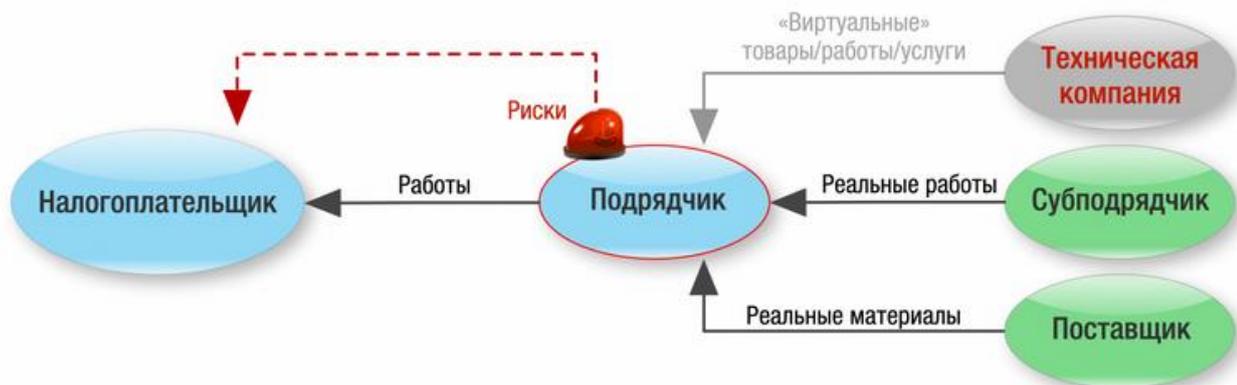
Компания отнесла в состав налоговых расходов стоимость товара, купленного по договору с поставщиком-однодневкой, при этом налоговые органы доказали формальный характер сделки, а также умысел ООО на отражение операций с однодневкой в учете для целей занижения налога на прибыль.

Компания применила вычет НДС по сделке в сумме, превысившей сумму по счету-фактуре, выписанному поставщиком, на 100 Р. Ошибка возникла по невнимательности бухгалтера, отражавшего операцию в учете. При этом налоговый орган не установил фиктивности сделки.

Но чаще всего необоснованную налоговую выгоду заявляют, когда речь идет о больших сделках, поставках и пр.

Также часто налоговые органы пытаются доказать, что какой-то поставщик и подрядчик является фиктивным и фактически не выполнял свои обязанности.

Приведем пример подобной схемы.



Поэтому нужно особое внимание уделять большим закупкам и подтверждающим документам.

## Дробление бизнеса

Претензии в дроблении бизнеса чаще всего применяются в отношении специальных налоговых режимов с целью перекалфикации в общую систему налогообложения.

Дробление бизнеса – это схема разделения бизнеса и искусственного распределения выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды (Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

В некоторых случаях учредители создают несколько бизнесов, пробуют, ищут себя. В некоторых заранее продумывают структуру, позволяющую и защитить бизнес и меньше платить налогов.

В ряде случаев суды подтверждают притворный характер дробления.

Разделение компании на несколько организаций для того, чтобы сохранить право на применение специального налогового режима – УСН. Для возможности применения УСН должны соблюдаться определенные ограничения (по размеру выручки, по численности, по остаточной стоимости основных средств) (подп. 15, подп. 16 п. 3 ст. 346.12, п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Чтобы не превысить предельные значения и не слететь с упрощенки учредители зачастую делят бизнес на несколько организаций, которые продолжают заниматься тем же видом деятельности, часто в том же самом помещении (Постановление АС Дальневосточного округа от 22.10.2015 № Ф03-4073/2015).

Еще один признак: совпадение учредителей и руководителей группы компаний. Участники организаций, должностные лица, фактически управляющие компанией, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса (Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 07.12.2016 № Ф02-6540/2016).

Всего существует порядка 17 признаков «дробления бизнеса».



Соответственно, чтобы избежать претензий в идеале необходимо стремиться ликвидировать все данные признаки.

## Низкая рентабельность и низкие налоги

На карандаш налоговой инспекции можно попасть, если у компании большие обороты, но рентабельность и налоги фактически ничтожны. Конечно, это не всегда свидетельствует о сокрытии налогов, особенно сейчас, когда компании имеют экономические сложности.

Если у компании низкие налоги и рентабельность, налоговый орган предложит доначислить налоги самостоятельно или проведет выездную налоговую проверку.

Придерживаясь общедоступных критериев оценки рисков и среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки и рентабельности, вы не исключите риск проведения выездной налоговой проверки на 100%. Но эти меры помогут максимально снизить привлечения внимания со стороны налоговых органов.

Для того, чтобы избежать рисков, необходимо проводить мероприятия:

- анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

## Посреднические схемы

Часто компании пытаются сократить налоговое бремя путем привлечения посредников, агентов. Таким образом можно снизить и налог на прибыль и НДС.

Налоговые органы пытаются выявить в таких посреднических операциях необоснованную налоговую выгоду и фирмы-однодневки.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды могут быть связаны с привлечением непроизводительных посредников, которые хоть и не являются фирмами-"однодневками", однако реально не осуществляют работ и не оказывают услуг. Примером таких схем являются отношения, связанные с формальным привлечением агентов или иных посредников.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Принципал - российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует Агент;

Агент - лицо, формально действующее в интересах Принципала в рамках агентского или иного аналогичного договора;

Покупатель - лицо, приобретающее товары, работы, услуги Принципала.

Принципал в рамках осуществления своей основной деятельности номинально привлекает Агента для выполнения определенных задач, в частности, для поиска клиентов. Агентское вознаграждение связано с доходом, полученным в связи с выполнением контрактов с найденными Агентом заказчиками. При этом фактический поиск заказчиков, подготовка контрактов, ведение переговоров с заказчиком осуществляют должностные лица Принципала. Функция Агента фактически сводится к созданию документооборота, подтверждающего фиктивные затраты по выплате агентского вознаграждения. Представленная схема приводит к получению Принципалом необоснованной налоговой выгоды в виде необоснованного включения в расходы затрат по фиктивным агентским договорам и занижению налога на прибыль организаций.

Если вы работаете через агентов, то важно подтверждать экономическую целесообразность. Для этого возможно сделать бизнес-план, подготовить технико-экономическое обоснование.

## Проверка инвестиционных договоров

Инвестиционные договоры очевидно, что не всегда приносят экономическую выгоду. Всегда можно говорить об инвестиционном риске. Даже если риск не очень высок, то получение прибыли не гарантировано, поскольку понятно, что предпринимательская всегда имеет предпринимательский риск.

- Схема получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных инвестиционных инструментов.
- Внимание профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также лиц, осуществляющих реализацию ценных бумаг.

- Наряду с использованием в финансово-хозяйственной деятельности фирм-"однодневок" распространена схема получения необоснованной налоговой выгоды в связи с приобретением ценных бумаг.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

налогоплательщик - российская организация;

владельцы ценных бумаг (как правило, не являются резидентами Российской Федерации).

Схема получения необоснованной налоговой выгоды подразумевает под собой приобретение ценных бумаг. Выпуск ценных бумаг в таких случаях осуществляет компания, как правило, зарегистрированная в оффшорных территориях и не ведущая финансово-хозяйственную деятельность, не имеющая активов под обеспечение выпуска, банковской гарантии, поручительства третьих лиц. При этом объем выпуска ценных бумаг может быть значителен.

Выпущенные ценные бумаги реализуются заранее определенному кругу лиц со значительной рассрочкой платежа, при этом оплата ценных бумаг предусмотрена позднее даты их погашения. То есть, размещение и последующая реализация не направлены на привлечение денежных средств.

В дальнейшем данные ценные бумаги вносятся в уставный капитал реально действующих российских организаций. В свою очередь российская организация реализует полученные ценные бумаги фирмам-"однодневкам" с убытком, включая в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций стоимость ценных бумаг по данным налогового учета у передающей стороны.

В этом случае необоснованная налоговая выгода возникает вследствие уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму полученного убытка.

Для того, чтобы доказать экономическую целесообразность, нужно представить доказательства того, что и изначально предполагалось получение прибыли. Однако такие доводы не всегда действуют на налоговиков.

## **Выплата заработной платы**

Выплата заработной платы является излюбленным основанием проведения проверки налогового органа, поскольку к критериям риска проверки относится

выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

В части заработной платы к критериям риска будут относиться, в частности многочисленные авансовые платежи и не возвращенные займы.

Но доказать правомерность выплаты заработной платы тоже возможно. Необходимо доказать, что заработная плата на работника не ниже МРОТ. Чаще всего при проверке заработной платы требуется только представить пояснения.

Иногда налоговый орган приглашает на зарплатные комиссии. Тогда важно проверить наличие следующих рисков:

- договоры с индивидуальными предпринимателями носили длительный характер;
- регистрация в качестве индивидуальных предпринимателей и их переход на УСН осуществлялись централизованно;
- все предприниматели имели счета в одном банке;
- некоторые предприниматели обеспечивались мобильной связью и спецодеждой;
- с некоторыми предпринимателями были подписаны договоры о полной материальной ответственности;
- отдельные выполняемые предпринимателями по гражданско-правовым договорам обязанности (в частности, кассира) могли выполняться только работниками организации.

В заключение следует отметить, что претензии налоговых органов могут быть различны, но главное логично все разъяснить по полочкам, иметь документальное и экономическое обоснование.

# Защита прав юридических лиц при проверках контролирующими органами

31 июля 2020 г. был принят федеральный закон N 248-ФЗ "О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации", который поменял модель контрольно-надзорной деятельности. Некоторые специалисты называют данный закон своего рода «регуляторной гильотины». Данный закон закрепляет систему и порядок проведения контрольных (надзорных) мероприятий, устанавливает гарантии прав контролируемых лиц, а также вводит новые институты и инструменты, направленные на снижение административной нагрузки на хозяйствующие субъекты.

Одновременно действует Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. N 294-ФЗ, который призван защитить права юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля.

## Законодательное регулирование контрольно-надзорной деятельности

Сначала разберемся, в чем причины реформирования контрольно-надзорной деятельности.

Цели реформы контрольно-надзорной деятельности были указаны в Паспорте приоритетной программы Реформа контрольной и надзорной деятельности (программа рассчитана на 2016-2025 годы):

- снижение уровня ущерба охраняемым законом ценностям (снижение количества смертельных случаев по контролируемым видам рисков, снижение числа заболеваний и отравлений, пострадавших и травмированных по контролируемым видам рисков);

- снижение уровня материального ущерба по контролируемым видам рисков;

- снижение при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля административной нагрузки на организации и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иные виды деятельности;

- рост индекса качества администрирования контрольно-надзорных функций, включая оптимизацию использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Для достижения данных целей был принят соответствующий Федеральный закон.

Федеральный закон от 31 июля 2020 г. N 247-ФЗ "Об обязательных требованиях в Российской Федерации" определяет правовые и организационные основы установления и оценки применения содержащихся в нормативных правовых актах требований, которые связаны с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности и оценка соблюдения которых осуществляется в рамках государственного контроля (надзора), муниципального контроля, привлечения к административной ответственности.

**Когда вступают новые требования в отношении контрольно-надзорной деятельности?**

Положения нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, должны вступать в силу либо с 1 марта, либо с 1 сентября соответствующего года, но не ранее чем по истечении девяноста дней после дня официального опубликования соответствующего нормативного правового акта, если иное не установлено федеральным законом или международным договором Российской Федерации.

По результатам оценки применения обязательных требований может быть принято решение о продлении установленного нормативным правовым актом, содержащим обязательные требования, срока его действия не более чем на шесть лет.

Правительство Российской Федерации до 1 января 2021 г. обеспечивает признание утратившими силу, не действующими на территории Российской Федерации и отмену нормативных правовых актов Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, а также правовых актов исполнительных и распорядительных органов государственной власти РСФСР и Союза ССР, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается при осуществлении государственного контроля (надзора).

Федеральный закон N 248-ФЗ "О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации" закрепляет риск-ориентированный подход при проведении проверок.

В чем заключается риск-ориентированный подход?

По видам контроля, где применяется плановый контроль, будут установлены критерии и категории риска, а плановые надзорные мероприятия будут проводиться с периодичностью, установленной для каждой из данных категорий. Например, для объектов высокого и значительного риска плановый контроль будет осуществляться не чаще одного раза в два года, а объекты, отнесенные к категории низкого риска, освобождаются от планового контроля. Также плановые контрольные мероприятия не будут проводиться по тем видам контроля, где критерии и категории риска не установлены. Утверждаемые индикаторы риска нарушения обязательных требований станут одним из оснований для проведения внепланового контроля.

Фактически, риск-ориентированный подход применялся и ранее, однако ранее данный подход к контролю не был распространен так широко, как это ожидается с принятием закона 248-ФЗ. В настоящее время риск-ориентированный

подход применяется в 34 видах контроля. После вступления в силу закона о контроле он будет распространяться более чем на 200 видов федерального государственного контроля.

Какие факторы будут оказывать влияние на риск?

При определении критериев риска оценка добросовестности контролируемых лиц проводится с учетом следующих сведений (при их наличии):

1) реализация контролируемым лицом мероприятий по снижению риска причинения вреда (ущерба) и предотвращению вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям;

2) наличие внедренных сертифицированных систем внутреннего контроля в соответствующей сфере деятельности;

3) предоставление контролируемым лицом доступа контрольному (надзорному) органу к своим информационным ресурсам;

4) независимая оценка соблюдения обязательных требований;

5) добровольная сертификация, подтверждающая повышенный необходимый уровень безопасности охраняемых законом ценностей;

6) заключение контролируемым лицом со страховой организацией договора добровольного страхования рисков причинения вреда (ущерба), объектом которого являются имущественные интересы контролируемого лица, связанные с его обязанностью возместить вред (ущерб) охраняемым законом ценностям, причиненный вследствие нарушения контролируемым лицом обязательных требований.

Государственный контроль (надзор), муниципальный контроль должны быть направлены на достижение общественно значимых результатов, связанных с минимизацией риска причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, вызванного нарушениями обязательных требований.

Виды контроля (надзора), в свою очередь, будут закреплены в специальном электронном реестре, который будет запущен к 2022 г. Отсутствие вида контроля в реестре повлечет невозможность проведения контрольных мероприятий.

Что не относится к государственному контролю (надзору), муниципальному контролю?

1) мероприятия по проверке заявлений и сообщений о преступлениях и происшествиях, разрешение которых отнесено к компетенции органов внутренних дел и иных органов дознания;

2) оперативно-разыскная деятельность, дознание и предварительное следствие;

3) производство и исполнение постановлений по делам об административных правонарушениях;

4) рассмотрение дел о нарушении законодательства о рекламе;

5) проверка устранения обстоятельств, послуживших основанием для назначения административного наказания в виде административного приостановления деятельности;

6) деятельность судов, деятельность по обеспечению установленного порядка деятельности судов и деятельность по исполнению судебных актов, актов других органов и должностных лиц;

7) деятельность органов прокуратуры по осуществлению прокурорского надзора;

8) расследование причин возникновения аварий, несчастных случаев на производстве, профессиональных заболеваний, инфекционных и массовых неинфекционных заболеваний (отравлений, поражений) людей, животных и растений, причинения вреда (ущерба) окружающей среде, имуществу граждан и организаций, государственному и муниципальному имуществу;

9) деятельность органов внешней разведки Российской Федерации;

10) деятельность органов государственной охраны;

11) деятельность органов федеральной службы безопасности.

Все виды контроля будут обобщены в специальный реестр. Реестр будет включать все виды надзора федерального, регионального и муниципального уровней и сформирует набор данных, который смогут использовать различные информационные системы, в том числе Единый реестр контрольных мероприятий и др.

Вводится институт независимой оценки соблюдения обязательных требований. Такая оценка может проводиться аккредитованными органами инспекции.

При определении критериев риска оценка тяжести причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям проводится на основе сведений о степени тяжести фактического причинения вреда (ущерба) в подобных случаях, потенциальном масштабе распространения вероятных негативных последствий,

влекущих причинение вреда (ущерба), с учетом сложности преодоления таких последствий.

Требование к экспертам и аккредитованным организациям установлены в статье 33 Закона.

Экспертом является не имеющий личной заинтересованности в результатах контрольного (надзорного) мероприятия, контрольного (надзорного) действия гражданин, не являющийся индивидуальным предпринимателем, имеющий специальные знания, опыт в соответствующей сфере науки, техники, хозяйственной деятельности и аттестованный в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, в целях привлечения контрольным (надзорным) органом к осуществлению экспертизы.

Экспертной организацией является не заинтересованные в результатах контрольного (надзорного) мероприятия, контрольного (надзорного) действия юридическое лицо либо индивидуальный предприниматель, аккредитованные в соответствии с законодательством Российской Федерации об аккредитации в национальной системе аккредитации и привлекаемые контрольными (надзорными) органами к осуществлению экспертизы. Экспертная организация самостоятельно определяет из числа своих работников лиц, которые будут выступать в качестве экспертов.

Также закреплены права и обязанности экспертов.

*Таблица*

### ***Права и обязанности экспертов***

Права экспертов	Обязанности экспертов
При осуществлении экспертизы эксперт, экспертная организация вправе: 1) знакомиться с документами и материалами, относящимися к осуществлению экспертизы; 2) отказаться после получения документов и материалов, в том числе	При осуществлении экспертизы эксперт, экспертная организация обязаны: 1) подготовить заключение на основании полной, всесторонней и объективной оценки результатов исследований;

<p>проб и (или) образцов продукции (товаров), от осуществления экспертизы, если поставленные вопросы находятся вне их компетенции, или от представления ответов на вопросы, не входящие в их компетенцию;</p> <p>3) запросить в письменной форме в течение трех рабочих дней со дня получения документов и материалов для осуществления экспертизы дополнительные материалы и документы, в том числе пробы и (или) образцы продукции (товаров), необходимые для осуществления экспертизы;</p> <p>4) уточнять поставленные перед ними вопросы в соответствии со своими специальными и (или) научными знаниями и компетенцией;</p> <p>5) включать в заключение выводы об обстоятельствах, которые имеют значение для контрольного (надзорного) мероприятия и в отношении которых не были поставлены вопросы.</p>	<p>2) не разглашать сведения, полученные в результате осуществления экспертизы, и не передавать их третьим лицам, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;</p> <p>3) соблюдать установленные сроки осуществления экспертизы.</p>
--	---

Кроме экспертов могут привлекаться специалисты.

В ходе осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля контрольные (надзорные) органы в случае необходимости могут привлекать для совершения отдельных контрольных (надзорных) действий специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками, необходимыми для оказания содействия контрольным (надзорным) органам, в том числе при применении технических средств (статья 34 Закона).

*Таблица*

***Права и обязанности специалиста***

Права специалиста	Обязанности специалиста
Специалист имеет право: 1) знакомиться с материалами, связанными с совершением действий, в которых он принимает участие; 2) знакомиться с документами, оформляемыми по результатам совершения действий, в которых он принимал участие, и делать заявления или замечания в отношении совершаемых им действий, подлежащие занесению в указанные документы	Специалист обязан: 1) участвовать в совершении действий, требующих специальных знаний и навыков, либо совершать такие действия, давать пояснения в отношении совершаемых им действий; 2) удостоверить своей подписью факт совершения действий, указанных в части 1 настоящей статьи, а при необходимости удостоверить содержание и результаты этих действий, оформив заключение; 3) не разглашать сведения, полученные в рамках его участия в совершении контрольных (надзорных)

	действий, не передавать их третьим лицам, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.
--	---

Также введены новые виды контроля:

### **1. Мониторинг**

Контрольным (надзорным) органом обеспечивается организация постоянного мониторинга (сбора, обработки, анализа и учета) сведений, используемых для оценки и управления рисками причинения вреда (ущерба).

Под мониторинговой закупкой в целях настоящего Федерального закона понимается контрольное (надзорное) мероприятие, в ходе которого инспектором совершаются действия по созданию ситуации для осуществления сделки в целях последующего направления продукции (товаров), результатов выполненных работ, оказанных услуг на испытание, экспертизу, а также проведения исследования продукции (товаров), результатов выполненных работ, оказанных услуг на предмет их соответствия обязательным требованиям к безопасности и (или) качеству.

Мониторинговая закупка может проводиться с использованием почтовой связи, сетей электросвязи, в том числе сети "Интернет", а также сетей связи для трансляции телеканалов и (или) радиоканалов (далее - дистанционная мониторинговая закупка).

В ходе мониторинговой закупки могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) осмотр;
- 2) опрос;
- 3) эксперимент;
- 4) инструментальное обследование;
- 5) истребование документов;
- 6) испытание;
- 7) экспертиза.

Мониторинговая закупка проводится без предварительного уведомления контролируемого лица (статья 68 Закона).

## **2. Выборочный контроль**

Под выборочным контролем в целях настоящего Федерального закона понимается контрольное (надзорное) мероприятие, проводимое по месту хранения и (или) реализации контролируруемыми лицами продукции (товаров), представляющее собой отбор проб образцов продукции (товаров) в целях подтверждения их соответствия обязательным требованиям к безопасности и (или) качеству.

Контролируемыми лицами при выборочном контроле являются граждане, организации, осуществляющие хранение и (или) реализацию продукции (товаров), производитель продукции (товаров), импортер, представитель иностранного производителя продукции (товаров), безопасность и (или) качество которой проверяются в ходе выборочного контроля и на момент отбора проб (образцов) продукции (товаров) могут быть не определены. О проведении выборочного контроля контролируемые лица не уведомляются (статья 69 Закона).

В ходе выборочного контроля могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) осмотр;
- 2) получение письменных объяснений;
- 3) истребование документов;
- 4) отбор проб (образцов);
- 5) инструментальное обследование;
- 6) испытание;
- 7) экспертиза.

## **3. Инспекционный визит**

Под инспекционным визитом в целях настоящего Федерального закона понимается контрольное (надзорное) мероприятие, проводимое путем взаимодействия с конкретным контролируемым лицом и (или) владельцем (пользователем) производственного объекта.

Инспекционный визит проводится по месту нахождения (осуществления деятельности) контролируемого лица (его филиалов, представительств, обособленных структурных подразделений) либо объекта контроля.

В ходе инспекционного визита могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) осмотр;
- 2) опрос;
- 3) получение письменных объяснений;
- 4) инструментальное обследование;

5) истребование документов, которые в соответствии с обязательными требованиями должны находиться в месте нахождения (осуществления деятельности) контролируемого лица (его филиалов, представительств, обособленных структурных подразделений) либо объекта контроля (статья 70).

Инспекционный визит проводится без предварительного уведомления контролируемого лица и собственника производственного объекта.

#### **4. Рейдовый осмотр**

Под рейдовым осмотром в целях настоящего Федерального закона понимается контрольное (надзорное) мероприятие, проводимое в целях оценки соблюдения обязательных требований по использованию (эксплуатации) объектов контроля, которыми владеют несколько лиц, осуществления деятельности или совершения действий контролируемых лиц на определенной территории.

Рейдовый осмотр проводится в отношении всех контролируемых лиц, осуществляющих владение, пользование или управление объектом контроля, либо неограниченного круга контролируемых лиц, осуществляющих деятельность или совершающих действия на определенной территории.

Рейдовый осмотр может проводиться с участием экспертов, специалистов, привлекаемых к проведению контрольного (надзорного) мероприятия.

В ходе рейдового осмотра могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) осмотр;
- 2) досмотр;
- 3) опрос;
- 4) получение письменных объяснений;
- 5) истребование документов;
- 6) отбор проб (образцов);
- 7) инструментальное обследование;

- 8) испытание;
- 9) экспертиза;
- 10) эксперимент.

Срок взаимодействия с одним контролируемым лицом в период проведения рейдового осмотра не может превышать один рабочий день (статья 71 Закона).

Еще одним новым вариантом контроля является мониторинг безопасности.

Под наблюдением за соблюдением обязательных требований (мониторингом безопасности) в целях настоящего Федерального закона понимается анализ данных об объектах контроля, имеющихся у контрольного (надзорного) органа, в том числе данных, которые поступают в ходе межведомственного информационного взаимодействия, предоставляются контролируемыми лицами в рамках исполнения обязательных требований, а также данных, содержащихся в государственных и муниципальных информационных системах (статья 74 Закона).

К ранее действующим видам контроля относятся:

- документарные проверки;
- выездные проверки.

Под документарной проверкой в целях настоящего Федерального закона понимается контрольное (надзорное) мероприятие, которое проводится по месту нахождения контрольного (надзорного) органа и предметом которого являются исключительно сведения, содержащиеся в документах контролируемых лиц, устанавливающих их организационно-правовую форму, права и обязанности, а также документы, используемые при осуществлении их деятельности и связанные с исполнением ими обязательных требований и решений контрольного (надзорного) органа (статья 72 Закона).

В ходе документарной проверки могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) получение письменных объяснений;
- 2) истребование документов;
- 3) экспертиза.

Под выездной проверкой в целях настоящего Федерального закона понимается комплексное контрольное (надзорное) мероприятие, проводимое посредством взаимодействия с конкретным контролируемым лицом, владеющим

производственными объектами и (или) использующим их, в целях оценки соблюдения таким лицом обязательных требований, а также оценки выполнения решений контрольного (надзорного) органа (статья 73 Закона).

В ходе выездной проверки могут совершаться следующие контрольные (надзорные) действия:

- 1) осмотр;
- 2) досмотр;
- 3) опрос;
- 4) получение письменных объяснений;
- 5) истребование документов;
- 6) отбор проб (образцов);
- 7) инструментальное обследование;
- 8) испытание;
- 9) экспертиза;
- 10) эксперимент.

Отдельное внимание будет уделяться рассмотрению обращений (заявлений) граждан и организаций, содержащих сведения о причинении вреда (ущерба) или об угрозе причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям.

Обращения (заявления) граждан и организаций, содержащие сведения о причинении вреда (ущерба) или об угрозе причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, принимаются контрольным (надзорным) органом к рассмотрению:

1) при подаче таких обращений (заявлений) гражданами и организациями либо их уполномоченными представителями непосредственно в контрольный (надзорный) орган либо через многофункциональный центр оказания государственных и муниципальных услуг лично с предъявлением документа, удостоверяющего личность гражданина, а для представителя гражданина или организации - документа, подтверждающего его полномочия;

2) при подаче таких обращений (заявлений) граждан и организаций после прохождения идентификации и аутентификации заявителя посредством единой системы идентификации и аутентификации на едином портале государственных и муниципальных услуг, региональных порталах государственных и муниципальных услуг или на официальных сайтах контрольных (надзорных) органов в сети

"Интернет", а также в информационных системах контрольных (надзорных) органов;

3) при иных способах подачи таких обращений (заявлений) гражданами и организациями после принятия должностным лицом контрольного (надзорного) органа мер по установлению личности гражданина и полномочий представителя организации и их подтверждения.

При невозможности подтверждения личности гражданина, полномочий представителя организации поступившие обращения (заявления) рассматриваются контрольным (надзорным) органом в порядке, установленном Федеральным законом от 2 мая 2006 года N 59-ФЗ "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации".

Граждане имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения, включая обращения объединений граждан, в том числе юридических лиц, в государственные органы, органы местного самоуправления и их должностным лицам, в государственные и муниципальные учреждения и иные организации.

Одновременно сохраняет свое действие Федеральный закон "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" от 26.12.2008 N 294-ФЗ. Так, в данном законе также поименован риск-ориентированный подход.

В настоящее время деятельность органа контроля (надзора) оценивается по количеству проверок и объему штрафов - это так называемая "палочная система". Такой подход стимулирует инспекторов не к предотвращению ущерба, а к обязательному выявлению нарушений и наказанию представителей бизнеса.

Однако принятые поправки должны расширить именно применение именно риск-ориентированного контроля, который не подразумевает сразу штрафные санкции.

К видам проверок, в отношении которых применяется риск-ориентированный контроль, относится Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 N 806 (ред. от 20.03.2021) "О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации" (вместе с "Правилами отнесения деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и (или) используемых ими производственных объектов к определенной категории риска или определенному классу (категории) опасности").

К видам федерального контроля, в отношении которых применяется риск-ориентированный контроль, относятся следующие:

1. Федеральный государственный пожарный надзор
2. Федеральный государственный санитарно-эпидемиологический надзор, осуществляемый Федеральной службой по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека и Федеральным медико-биологическим агентством
3. Федеральный государственный надзор в области связи
4. Федеральный государственный надзор за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права
5. Федеральный государственный контроль (надзор) в сфере миграции
6. Федеральный государственный надзор в области безопасности дорожного движения
7. Федеральный государственный экологический надзор (в части государственного надзора за геологическим изучением, рациональным использованием и охраной недр, государственного земельного надзора, государственного надзора в области обращения с отходами, государственного надзора в области охраны атмосферного воздуха, государственного надзора в области использования и охраны водных объектов, государственного надзора за соблюдением требований к обращению озоноразрушающих веществ)
8. Государственный земельный надзор
9. Государственный карантинный фитосанитарный контроль (надзор)
10. Федеральный государственный транспортный надзор
11. Федеральный государственный контроль (надзор) в области транспортной безопасности

12. Федеральный государственный надзор в области защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера

13. Государственный надзор в области гражданской обороны

15. Государственный контроль качества и безопасности медицинской деятельности

16. Федеральный государственный надзор в сфере обращения лекарственных средств

17. Государственный контроль за обращением медицинских изделий

19. Федеральный государственный энергетический надзор

20. Государственный контроль за соблюдением антимонопольного законодательства Российской Федерации

21. Контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, осуществляемый Федеральной антимонопольной службой

22. Государственный контроль (надзор) в сфере государственного оборонного заказа

23. Федеральный государственный метрологический надзор, осуществляемый Федеральным агентством по техническому регулированию и метрологии

24. Федеральный государственный ветеринарный надзор

25. Лицензионный контроль за деятельностью по перевозкам пассажиров и иных лиц автобусами

26. Государственный контроль за обеспечением безопасности донорской крови и ее компонентов

27. Лицензионный контроль за деятельностью по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах

28. Лицензионный контроль за деятельностью по производству и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции

К региональному контролю, в отношении которого применяется риск-ориентированный контроль, относятся следующие:

1. Региональный государственный экологический надзор

2. Региональный государственный строительный надзор

3. Государственный жилищный надзор

4. Региональный государственный надзор в области защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера

5. Государственный надзор за обеспечением сохранности автомобильных дорог регионального и межмуниципального значений

6. Государственный контроль (надзор) в области регулируемых государством цен (тарифов)

8. Региональный государственный надзор в области технического состояния и эксплуатации самоходных машин и других видов техники, аттракционов.

Таким образом, согласно законодательным нормам, достаточно много видов контроля предусматривают риск-ориентированный подход к проверкам.

## **Новые принципы государственного контроля**

Принципы государственного контроля закреплены в Федеральном законе от 31 июля 2020 г. N 247-ФЗ "Об обязательных требованиях в Российской Федерации".

*Таблица*

*Принципы государственного контроля*

Принцип	Определение	Статья закона
Законность	<p data-bbox="715 215 938 248"><b>Обязательные</b></p> <p data-bbox="619 271 1098 1234">требования устанавливаются в порядке, определяемом настоящим Федеральным законом, исключительно в целях защиты жизни, здоровья людей, нравственности, прав и законных интересов граждан и организаций, непричинения вреда (ущерба) животным, растениям, окружающей среде, обороне страны и безопасности государства, объектам культурного наследия, защиты иных охраняемых законом ценностей (далее - охраняемые законом ценности).</p> <p data-bbox="715 1256 906 1290"><b>Применение</b></p> <p data-bbox="619 1312 1098 1402">обязательных требований по аналогии не допускается.</p> <p data-bbox="715 1424 1098 1738"><b>Соблюдение принципа законности</b> обеспечивается в том числе путем соблюдения требований к условиям установления обязательных требований.</p>	Статья 5

Обоснованность	<p>Необходимыми условиями установления обязательных требований являются наличие риска причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, на устранение которого направлено установление обязательных требований, и возможность и достаточность установления обязательных требований в качестве мер защиты охраняемых законом ценностей.</p> <p>Обязательные требования должны соответствовать современному уровню развития науки, техники и технологий в соответствующей сфере деятельности, развития национальной экономики и материально-технической базы.</p> <p>Оценка наличия риска причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, проводимая федеральным органом исполнительной власти или уполномоченной организацией при разработке проекта нормативного правового акта,</p>	Статья 6
----------------	--	----------

	<p>устанавливающего обязательные требования, должна основываться на анализе объективной и регулярно собираемой информации об уровне причиненного охраняемым законом ценностям вреда (ущерба) и (или) иной информации применительно к отношениям, при регулировании которых предполагается установление обязательных требований.</p>	
--	---	--

<p>Правовая определенность и системность</p>	<p>Содержание обязательных требований должно отвечать принципу правовой определенности, то есть быть ясным, логичным, понятным как правоприменителю, так и иным лицам, не должно приводить к противоречиям при их применении, а также должно быть согласованным с целями и принципами законодательного регулирования той или иной сферы и правовой системы в целом.</p> <p>Обязательные требования должны находиться в системном единстве, обеспечивающем отсутствие дублирования обязательных требований, а также противоречий между ними.</p> <p>Обязательные требования, установленные в отношении одного и того же предмета регулирования, не должны противоречить друг другу.</p>	<p>Статья 7</p>
--	--	-----------------

<p>Открытость и предсказуемость</p>	<p>Проекты нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, подлежат публичному обсуждению.</p> <p>Сроки вступления в силу нормативного правового акта, устанавливающего обязательные требования, должны определяться исходя из сроков, необходимых органам государственной власти, гражданам и организациям для подготовки к осуществлению деятельности</p> <p>Не применяются обязательные требования, содержащиеся в не опубликованных в установленном порядке нормативных правовых актах.</p>	<p>Статья 7</p>
-------------------------------------	--	-----------------

<p>Исполнимость и обязательность</p>	<p>Обязательные требования должны быть исполнимыми. При установлении обязательных требований оцениваются затраты лиц, в отношении которых они устанавливаются, на их исполнение. Указанные затраты должны быть соразмерны рискам, предотвращаемым этими обязательными требованиями, при обычных условиях гражданского оборота.</p> <p>Установление обязательных требований, исключающих возможность исполнить другие обязательные требования, не допускается.</p> <p>При установлении обязательных требований должны быть минимизированы риски их последующего избирательного применения.</p>	<p>Статья 8</p>
--	---	-----------------

<p>Охрана прав и законных интересов, уважение достоинства личности, деловой репутации контролируемых лиц</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ обязанность должностных лиц контрольного (надзорного) органа при проведении контрольных (надзорных) мероприятий разъяснять контролируемому лицу, его представителю их права, обязанности и ответственность и обеспечивать возможность осуществления этих прав;</li> <li>○ возможность обжалования контролируемым лицом или его представителем решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) должностных лиц;</li> <li>○ запрет на принятие решений и совершение действий (бездействия), унижающих достоинство личности либо умаляющих деловую репутацию организации или ИП</li> </ul>	<p>Статья 10</p>
--	---	------------------

<p>Недопустимость злоупотребления правом</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ запрет на использование контрольными (надзорными) органами и их должностными лицами полномочий в целях воспрепятствования законной деятельности контролируемых лиц, необоснованного увеличения сроков осуществления контроля (надзора);</li> <li>○ недопустимость использования контролируемыми лицами установленных прав и гарантий в целях воспрепятствования осуществлению госконтроля (надзора), муниципального контроля;</li> <li>○ запрет на злоупотребление гражданами и организациями правом на обращение в контрольные (надзорные) органы в целях направления обращений, содержащих заведомо недостоверную информацию о соблюдении контролируемыми лицами обязательных требований</li> </ul>	<p>Статья 11</p>
--	--	------------------

<p>Соблюдение охраняемой законом тайны</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ применение ответственности к должностным лицам контрольного (надзорного) органа за разглашение информации, составляющей коммерческую, служебную или иную охраняемую законом тайну;</li> <li>○ необходимость возмещения вреда (ущерба), причиненного контролируруемому или иному лицу в результате разглашения охраняемой законом тайны;</li> <li>○ исключение из перечня сведений, относящихся к охраняемой законом тайне, сведений о нарушениях обязательных требований;</li> <li>○ недопустимость представления контрольным (надзорным) органом по запросам третьих лиц информации, ставшей известной в ходе проведения контрольных (надзорных) мероприятий, актов контрольных (надзорных) мероприятий, а также выданных по их итогам предписаний, если в ходе таких мероприятий не было</li> </ul>	<p>Статья 12</p>
--	--	------------------

	выявлено нарушений обязательных требований или если не затронуты права обратившегося в контрольный (надзорный) орган лица	
--	---	--

<p>Открытость и доступность информации организации осуществлении госконтроля (надзора), муниципального контроля</p>	<p>и Деятельность контрольного (надзорного) органа по организации и осуществлению госконтроля (надзора), муниципального контроля является открытой, за исключением некоторых случаев</p>	<p>Статья 13</p>
---	--	------------------

<p>Оперативность при осуществлении госконтроля (надзора), муниципального контроля</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ допустимость продления срока проведения контрольного (надзорного) мероприятия только в установленных случаях и пределах;</li> <li>○ учет при определении срока проведения контрольного (надзорного) мероприятия таких обстоятельств, как достаточность и эффективность контрольных (надзорных) действий, минимизация взаимодействия должностных лиц с контролируруемыми;</li> <li>○ учет при определении срока исполнения контролируемым лицом решения контрольного (надзорного) органа таких обстоятельств, как характер нарушений обязательных требований, степень и размер потенциального или реального вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям;</li> <li>○ дополнительное рассмотрение при определении срока исполнения контролируемым лицом решения контрольного (надзорного) органа,</li> </ul>	<p>Статья 14</p>
---	--	------------------

	связанного с расходом денежных средств, вопроса об учете его имущественного и финансового положения	
--	---	--

Таким образом, определены новые принципы проведения различных видов контроля.

## Новые обязанности контролирующих лиц

К новым обязанностям контролирующих лиц относится разработка программы профилактики рисков.

Программа профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям (далее - программа профилактики рисков причинения вреда) ежегодно утверждается по каждому виду контроля.

В каких направлениях разрабатывается программа?

1) анализ текущего состояния осуществления вида контроля, описание текущего уровня развития профилактической деятельности контрольного (надзорного) органа, характеристика проблем, на решение которых направлена программа профилактики рисков причинения вреда;

2) цели и задачи реализации программы профилактики рисков причинения вреда;

3) перечень профилактических мероприятий, сроки (периодичность) их проведения;

4) показатели результативности и эффективности программы профилактики рисков причинения вреда.

Контрольные (надзорные) органы могут проводить следующие профилактические мероприятия:

1) информирование;

2) обобщение правоприменительной практики;

- 3) меры стимулирования добросовестности;
- 4) объявление предостережения;
- 5) консультирование;
- 6) самообследование;
- 7) профилактический визит.

К новым обязанностям также относится информирование о проведении проверки. Информирование осуществляется посредством размещения соответствующих сведений на официальном сайте контрольного (надзорного) органа в сети "Интернет", в средствах массовой информации, через личные кабинеты контролируемых лиц в государственных информационных системах (при их наличии) и в иных формах.

Также контролирующие правила должны обобщать правоприменительную практику.

- 1) обеспечение единообразных подходов к применению контрольным (надзорным) органом и его должностными лицами обязательных требований, законодательства Российской Федерации о государственном контроле (надзоре), муниципальном контроле;

- 2) выявление типичных нарушений обязательных требований, причин, факторов и условий, способствующих возникновению указанных нарушений;

- 3) анализ случаев причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, выявление источников и факторов риска причинения вреда (ущерба);

- 4) подготовка предложений об актуализации обязательных требований;

- 5) подготовка предложений о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о государственном контроле (надзоре), муниципальном контроле.

Соответственно, если вы являетесь субъектом проверки, то необходимо также обобщать практику.

Также контролирующие органы будут использовать предостережения.

**Предостережение** – это акт государственного надзора, направленный на предупреждение нарушения закона и на профилактику правонарушений, в ряде случаев это первоначальная мера контроля соблюдения законодательства.

**Предостережение** — мера профилактики нарушений обязательных требований законодательства. Выдача предостережения регламентирована ст. 8.2 и ст. 8.3 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», Правилами составления и направления предостережения о недопустимости нарушения обязательных требований, подачи юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем возражений на такое предостережение и их рассмотрения, уведомления об исполнении такого предостережения, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 10.02.2017 № 166.

При наличии у контрольного (надзорного) органа сведений о готовящихся или возможных нарушениях обязательных требований, а также о непосредственных нарушениях обязательных требований, если указанные сведения не соответствуют утвержденным индикаторам риска нарушения обязательных требований, контрольный (надзорный) орган объявляет контролируемому лицу предостережение о недопустимости нарушения обязательных требований и предлагает принять меры по обеспечению соблюдения обязательных требований.

Предостережение выносится при наличии сведений о возможности (угрозе) нарушения требований законодательства или непосредственно о нарушениях, не причинивших какого-либо вреда и не создавших угрозу причинения данного вреда, а также если хозяйствующий субъект ранее не был привлечен к ответственности. Если контролирующий орган получил соответствующие сведения о нарушениях, но не выполняются условия для направления предостережения, то в отношении данного субъекта будет проведена внеплановая проверка.

При отсутствии возражений юридическое лицо, индивидуальный предприниматель в указанный в предостережении срок должны направить в орган контроля уведомление о его исполнении. В предостережении должен быть приведен срок для направления юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем уведомления о его исполнении — не менее 60 дней со дня направления предостережения. Уведомление можно направить в бумажном или электронном виде.

### ***Пример***

В рамках осуществления государственного земельного надзора должностными лицами Управления Росреестра по Астраханской области также проводятся мероприятия, направленные на профилактику нарушений обязательных требований земельного законодательства. Так, в 2019 году должностными лицами Управления было вынесено 1 предостережение, за первое полугодие 2020 года – 2 предостережения.

При обнаружении нарушений законодательства составляется протокол. При составлении протокола об административном правонарушении физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, а также иным участникам производства по делу разъясняются их права и обязанности, предусмотренные КоАП, о чем делается запись в протоколе (часть 3 статьи 28.2 КоАП).

Также важно, что уже сейчас контролирующие органы дают разъяснения в отношении применения законодательства.

### ***Пример***

Контрольно-надзорные органы будут составлять документы в электронной форме и заверять их усиленной квалифицированной электронной подписью. Сообщать компаниям и ИП о своих действиях и решениях органы смогут, например, через Единый портал госуслуг. При этом до 31 декабря 2023 года направлять компаниям и ИП документы и сведения органы будут вправе на бумаге, если, например, электронная связь невозможна. Направлять в адрес органов документы нужно будет тоже в электронном виде. До 31 декабря 2023 года документооборот возможен на бумаге, если это будет предусмотрено положением о виде муниципального контроля.

Среди прочих закон предусматривает следующие мероприятия:

- мониторинговая закупка. В отличие от уже существующей контрольной закупки, она будет проводиться с целью последующего направления товаров, результатов работ и услуг, например, на экспертизу. В остальном эти два мероприятия похожи;

- выборочный контроль. Это отбор проб образцов продукции для того, чтобы подтвердить их соответствие обязательным требованиям по безопасности, качеству;

- инспекционный визит. Компании и ИП должны будут обеспечить беспрепятственный доступ инспектора в здания, сооружения, помещения. Предварительного уведомления о таком визите не будет;

- выездное обследование. В рамках этого мероприятия инспекторы не будут взаимодействовать с компанией или ИП. Проведут лишь визуальную оценку соблюдения обязательных требований, например, организовав осмотр общедоступных производственных объектов<sup>2</sup>.

## **Административные регламенты осуществления контрольно- надзорной деятельности**

---

<sup>2</sup> <https://sao.mos.ru/announcements/detail/9440615.html>

Административные регламенты будут совершенствоваться с учетом новых требований.

Еще в 2016 году были разработаны "Методические рекомендации по реализации органами государственного контроля (надзора) Российской Федерации, органами государственного контроля (надзора) субъектов Российской Федерации и органами муниципального контроля мер, направленных на повышение результативности и эффективности осуществляемых ими в рамках контрольно-надзорной деятельности проверок" (утв. протоколом заседания Правительственной комиссии по проведению административной реформы от 09.06.2016 N 142).

Проверку следует считать результативной, если по ее итогам достигнута адекватная, то есть соответствующая действительности и полученная с соблюдением установленных законодательством Российской Федерации требований к организации и проведению проверки, оценка соответствия объектов контроля обязательным требованиям.

По итогам оценки соответствия объектов контроля обязательным требованиям должны быть сделаны выводы о наличии или отсутствии нарушений обязательных требований. Указанные выводы равнозначны. Проверка, по итогам которой сделаны выводы о соблюдении хозяйствующим субъектом обязательных требований, также достигает своих результатов.

При выявлении в ходе проведения проверки нарушений органы государственного контроля (надзора), органы муниципального контроля принимают меры по пресечению выявленных нарушений и (или) устранению последствий выявленных нарушений, а также применяют меры административной ответственности.

В настоящее время принимаются новые регламенты.

Примером может являться приказ от 11 ноября 2020 года N П/0417 «Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии надзора за деятельностью саморегулируемых организаций оценщиков».

Текущий контроль осуществляется путем непосредственного наблюдения за соблюдением порядка осуществления государственного надзора за деятельностью саморегулируемых организаций, оценки своевременности, полноты и

объективности рассмотрения поступающих заявлений, обоснованности и законности предлагаемых для принятия решений.

При выявлении в ходе текущего контроля нарушений установленного Регламентом порядка исполнения государственной функции начальник (его заместитель) ответственного структурного подразделения принимает меры по устранению таких нарушений и направляет уполномоченному должностному лицу Росреестра предложения о применении или неприменении мер ответственности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в отношении лиц, допустивших соответствующие нарушения.

Проверки могут быть плановыми и внеплановыми. Порядок и периодичность осуществления плановых проверок устанавливаются руководителем Росреестра (территориального органа) или лицом, его замещающим, заместителем руководителя Росреестра (территориального органа), курирующим соответствующее направление деятельности Росреестра. При проверке могут рассматриваться все вопросы, связанные с осуществлением государственного надзора (комплексные проверки), или отдельные вопросы осуществления государственного надзора (тематические проверки). Проверка также может проводиться по конкретной жалобе.

Внеплановые проверки проводятся в связи с проверкой устранения ранее выявленных нарушений, а также в случае получения жалоб на действия (бездействие) должностных лиц и сотрудников.

Таким образом, перед тем как столкнуться с проверкой, необходимо изучить действующий регламент.

## Проверочные листы

Внедрение в работу контрольно-надзорных органов проверочных листов (списков контрольных вопросов) – прогрессивный шаг, необходимый для формализации и унификации процедур проведения проверок, повышения их качества, оптимизации деятельности органов государственного контроля (надзора), муниципального контроля, разработки новых инструментов

профилактики, расширения возможностей самопроверки подконтрольных субъектов.

Использование контрольно-надзорными органами проверочных листов (списков контрольных вопросов), легитимно ограничивающих предмет проверки, позволяет исключить произвольное определение инспекторами предмета плановой проверки.

При разработке форм проверочных листов в рамках одного вида государственного контроля (надзора) контрольно-надзорные органы должны стремиться к их разумной индивидуализации, с тем, чтобы обеспечить подконтрольным субъектам объективную возможность самостоятельно и без затруднений определять формы проверочных листов, которые могут быть использованы при проведении проверок в отношении них.

С этой целью контрольно-надзорным органам нужно провести обоснованную типизацию подконтрольных субъектов, в качестве критериев которой применяются значимые для соответствующей контрольно-надзорной деятельности признаки подконтрольных субъектов, их деятельности, используемых ими производственных объектов.

Вопросы проверочного листа могут основываться только на предъявляемых к подконтрольным субъектам, их деятельности и (или) используемым ими производственным объектам конкретных обязательных требованиях, соблюдение которых является предметом государственного контроля (надзора), муниципального контроля. Не могут служить непосредственной основой для вопросов обязательные требования, носящие общий характер и не содержащие руководства к действию, содержащие отсылочные нормы, описывающие требования к процессу, содержащиеся в различных нормативных правовых актах дублирующие требования, а также устаревшие, противоречивые, избыточные (малозначимые) и неэффективные обязательные требования.

Вопросы проверочных листов (списков контрольных вопросов) должны быть сформулированы в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и таким образом, чтобы использование проверочных листов могло действительно способствовать достижению указанных выше целей их использования.

Приведем пример проверочного листа, который применяется Рострудом.

**Приложение N 4. Проверочный лист (список контрольных вопросов)  
Роструда по проверке соблюдения порядка прекращения трудового  
договора**

N	Вопросы, отражающие	Реквизиты нормативных	Ответы на вопросы		
			Да	Нет	Не относится
	содержание обязательных требований	правовых актов, с указанием их структурных единиц, которыми установлены обязательные требования			
1	2	3	4	5	6
1	Работодатель имеет письменное подтверждение своевременного уведомления работников о прекращении трудового договора	Часть 3 <u>статьи 74</u> , часть 1 <u>статьи 79</u> , часть 3 <u>статьи 81</u> , часть 2 <u>статьи 84</u> , часть 2 <u>статьи 180</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878), часть 2 <u>статьи 83</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878, 2010, N 52, ст.7002), часть 3 <u>статьи 261</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878, 2012, N 47, ст.6399)			
2	Работнику выплачено выходное пособие при увольнении в размере двухнедельного среднего заработка в случаях: отказа работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением;	Часть 3 <u>статьи 178</u> , часть 3 <u>статьи 296</u> , <u>статья 327.7</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878; 2014, N 49, ст.6918)			
	призыва работника на военную службу или направлением его				

	на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу;			
	восстановления на работе работника, ранее выполнявшего эту работу;			
	отказа работника от перевода на работу в другую местность вместе с работодателем;			
	признания работника полностью неспособным к трудовой деятельности в соответствии с медицинским заключением;			
	отказа работника от продолжения работы в связи с изменением определенных сторонами условий трудового договора;			
	прекращения трудового договора с работником, занятым на сезонных работах, в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;			
	расторжения трудового договора с иностранным гражданином или лицом без гражданства в связи с приостановлением действия или аннулированием разрешения на привлечение и использование иностранных работников, на основании которого такому работнику было выдано разрешение на работу			
3	Работнику выплачено выходное пособие в размере среднего месячного заработка при прекращении трудового договора вследствие нарушения установленных правил его заключения, если нарушение этих правил исключает возможность продолжения работы, при условии, что нарушение	Часть 3 <u>статьи 84</u> , часть 1 <u>статьи 178</u> , часть 3 <u>статьи 318</u> <u>Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)		

	правил заключения трудового договора было допущено не по вине работника (работников)			
4	Работнику выплачено выходное пособие в повышенном размере при прекращении трудового договора в случае, если это установлено в трудовом договоре с работником или коллективном договоре	Часть 4 <u>статьи 178 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)		
5	Расторжение трудового договора по соглашению сторон оформлено в письменной форме	<u>Статья 78 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3)		
6	Работодатель имеет письменные заявления работников об увольнении по собственному желанию	Часть 4 <u>статьи 71</u> , часть 1 <u>статьи 80 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)		
7	Работодатель имеет письменное мотивированное мнение выборного органа первичной профсоюзной организации при увольнении члена профсоюза на основании пункта 3 части 1 <u>статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации, подтвержденной результатами аттестации) или пункт 5 части 1 <u>статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (неоднократное неисполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание)	Часть 2 <u>статьи 82</u> , части 1-3 <u>статьи 373 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)		

8	<p>Работодателем соблюден месячный срок, исчисляемый с момента получения письменного мотивированного мнения выборного органа первичной профсоюзной организации (без учета периодов отсутствия работника, когда за ним сохраняется рабочее место), для прекращения трудового договора с работником, являющимся членом профсоюза, на основании пункта 3 части 1 статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации (несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации, подтвержденной результатами аттестации) или пункта 5 части 1 статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации (неоднократное неисполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание)</p>	<p>Часть 5 <u>статьи 373</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27,ст.2878)</p>			
9	<p>Работодателем получено предварительное согласие соответствующего вышестоящего выборного профсоюзного органа (или при отсутствии вышестоящего органа - учет мотивированного мнения выборного органа первичной профсоюзной организации) при увольнении работника (работников), входящего в состав выборных коллегиальных органов профсоюзных организаций и не освобожденного от основной работы</p>	<p>Части 1-3, 13 <u>статьи 374</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878; 2014, N 26, ст.3405)</p>			
10	<p>Работодателем соблюден месячный срок, исчисляемый с получения решения о согласии вышестоящего выборного</p>	<p>Часть 12 <u>статьи 374</u> Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание</p>			

	<p>профсоюзного органа на увольнение или мотивированного мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, либо истечения установленного срока представления такого решения или мотивированного мнения, либо вступления в силу решения суда о признании необоснованным несогласия соответствующего вышестоящего выборного профсоюзного органа с данным увольнением (без учета периода отсутствия работника, когда за ним сохраняется место работы), для прекращения трудового договора с работником (работниками),</p>	<p>законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878; 2014, N 26, ст.3405)</p>			
	<p>входящим в состав выборных коллегиальных органов профсоюзных организаций и не освобожденным от основной работы, на основании пункта 3 части 1 статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации (несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации, подтвержденной результатами аттестации) или пункта 5 части 1 статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации (неоднократное неисполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание)</p>				
11	<p>Соблюден запрет на увольнение работников (за исключением ликвидации организации либо прекращения деятельности индивидуальным</p>	<p>Часть 6 статьи 81 Трудового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации,</p>			

	предпринимателем) в период временной нетрудоспособности или во время нахождения в отпуске	2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)			
12	Прекращение трудового договора оформлено приказом (распоряжением)	Часть 1 <u>ст.84.1 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)			
13	Работодатель ознакомил работников под роспись с приказами (распоряжениями) о прекращении трудового договора	Часть 2 <u>ст.84.1 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)			
14	В случае, когда приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора невозможно довести до сведения работника или работник отказывается ознакомиться с ним под роспись, на приказе (распоряжении) произведена соответствующая запись	Часть 2 <u>ст.84.1 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)			
15	В день прекращения трудового договора работодателем выдана работнику трудовая книжка или предоставлены сведения о трудовой деятельности у данного работодателя, произведен расчет и при наличии письменного заявления работника ему выданы заверенные копии документов, связанных с работой	Части 4 и 6 <u>статьи 84.1 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878; 2015, N 27, ст.3992), пункт 41 <u>Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 16.04.2003 N 225</u> (Собрание законодательства Российской Федерации,			

		2003, N 16, ст.1539), с изменениями, внесенными постановлением Правительства Российской Федерации от 03.06.2017 N 678 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2017, N 24, ст.3533)			
16	В случае, когда в день прекращения трудового договора выдать трудовую книжку или сведения о трудовой деятельности у данного работодателя работнику невозможно в связи с его отсутствием либо отказом от ее получения, работодатель направил работнику уведомление о необходимости явиться за трудовой книжкой либо дать согласие на отправление ее по почте	Части 4 и 6 <u>статьи 84.1 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878; 2015, N 27, ст.3992)			
17	Работодатель произвел с работниками окончательный расчет в день прекращения трудовых договоров или (если работник в день увольнения не работал) не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчете	Часть 4 <u>статьи 84.1</u> , <u>часть 1 статьи 127</u> , <u>статья 140 Трудового кодекса Российской Федерации</u> (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 1, ст.3; 2006, N 27, ст.2878)			

Необходимо обратить внимание, что проверочные листы могут меняться. Так, в связи с изменением правил охраны труда изменились и проверочные листы.

## Независимая оценка соблюдения обязательных требований

Федеральный закон № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» предусматривает новую процедуру независимой оценки.

Изд. ООО «Актуальный менеджмент», *под ред. Е.В.Шестаковой*,  
[shestakova.ekaterina@gmail.com](mailto:shestakova.ekaterina@gmail.com),  
[www.lawedication.com](http://www.lawedication.com), 8-916-656-4207

При подтверждении соблюдения обязательных требований независимый орган инспекции выдает контролируемому лицу заключение о подтверждении соблюдения обязательных требований.

Федеральным законом о виде контроля может предусматриваться, что результаты деятельности саморегулируемой организации с добровольным членством по осуществлению контроля за предпринимательской или профессиональной деятельностью.

Необходимо отметить, что в настоящее время уже действует оценка риска.

### **Пример**

#### **Общие положения оценки пожарного риска**

*В соответствии с пунктом 1 статьи 144 Технического регламента о требованиях пожарной безопасности аудит пожарной безопасности является одной из форм оценки соответствия объектов защиты (продукции) требованиям пожарной безопасности.*

#### **Независимая оценка пожарного риска (аудит пожарной безопасности)**

*- оценка соответствия объекта защиты требованиям пожарной безопасности и проверка соблюдения организациями и гражданами противопожарного режима, проводимые не заинтересованным в результатах оценки или проверки экспертом в области оценки пожарного риска;*

***Эксперт в области оценки пожарного риска** - должностное лицо, аттестованное в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, осуществляющее деятельность в области оценки пожарного риска, обладающее специальными знаниями в области пожарной безопасности, необходимыми для проведения независимой оценки пожарного риска (аудита пожарной безопасности), и уполномоченное на подписание заключения о независимой оценке пожарного риска (аудите пожарной безопасности).*

*Независимая оценка пожарного риска (пожарный аудит) является составной частью декларации пожарной безопасности или декларации промышленной безопасности (на объектах, для которых они должны быть разработаны в соответствии с законодательством Российской Федерации).*

В федеральном законе о виде контроля смогут проводить независимую оценку соблюдения обязательных требований. Ее будут проводить независимые аккредитованные организации.

Одновременно существует возможность освободиться от плановых контрольных (надзорных) мероприятий, заключив договор страхования рисков причинения вреда.