



Возможности налоговой реконструкции по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов



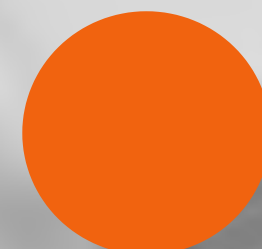
Когда нужна налоговая реконструкция?

УГОЛОВНЫЕ ДЕЛА (СТ.198, 199, 199.1, 199.2):

- предварительное расследование
- судебный процесс

Как оформляется налоговая реконструкция?

- ЗАКЛЮЧЕНИЕ СПЕЦИАЛИСТА - выполняется по запросу защиты или налогоплательщика
- ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА - выполняется при назначении органом предварительного следствия или судом судебной налоговой или финансово-экономической экспертизы



Основные обстоятельства, устанавливаемые в рамках расследования дела об уклонении от уплаты налогов

- Установленные технические контрагенты фактически не выполняли строительно-монтажные работы/не поставляли товар в рамках заключенных с договоров;;
- Целью создания технических фирм и их использования было создание фиктивного документооборота;
- Фактически работы выполнялись собственными силами налогоплательщика или иными неустановленными контрагентами/ поставка товаров осуществлена иными контрагентами;
- Налогоплательщик не проявил должную осмотрительность при выборе контрагентов;
- Целью использования фиктивного документооборота является уменьшение величины налоговой базы по налогу на прибыль и по НДС посредством искусственного увеличения налогоплательщиком размера расходов для целей налогообложения налогом на прибыль и размера налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.



Основные доводы в пользу налоговой реконструкции

- Налогоплательщик проявил должную осмотрительность при выборе контрагентов;
- Весь объем строительно-монтажных работ, в рамках которых осуществлялись операции со спорными контрагентами, принят заказчиками, а, значит, фактически выполнен;
- Закупленный товар был впоследствии реализован, а значит поставки не были фиктивными;
- Фактическое выполнение работ/движение товара подтверждает наличие фактических затрат налогоплательщика, которые необходимо учесть при определении недоимки по налогам;
- Для доказывания возможности выполнения спорных работ собственными силами налогоплательщика необходимо проведение соответствующего исследования специалистом строительно-технической специальности.





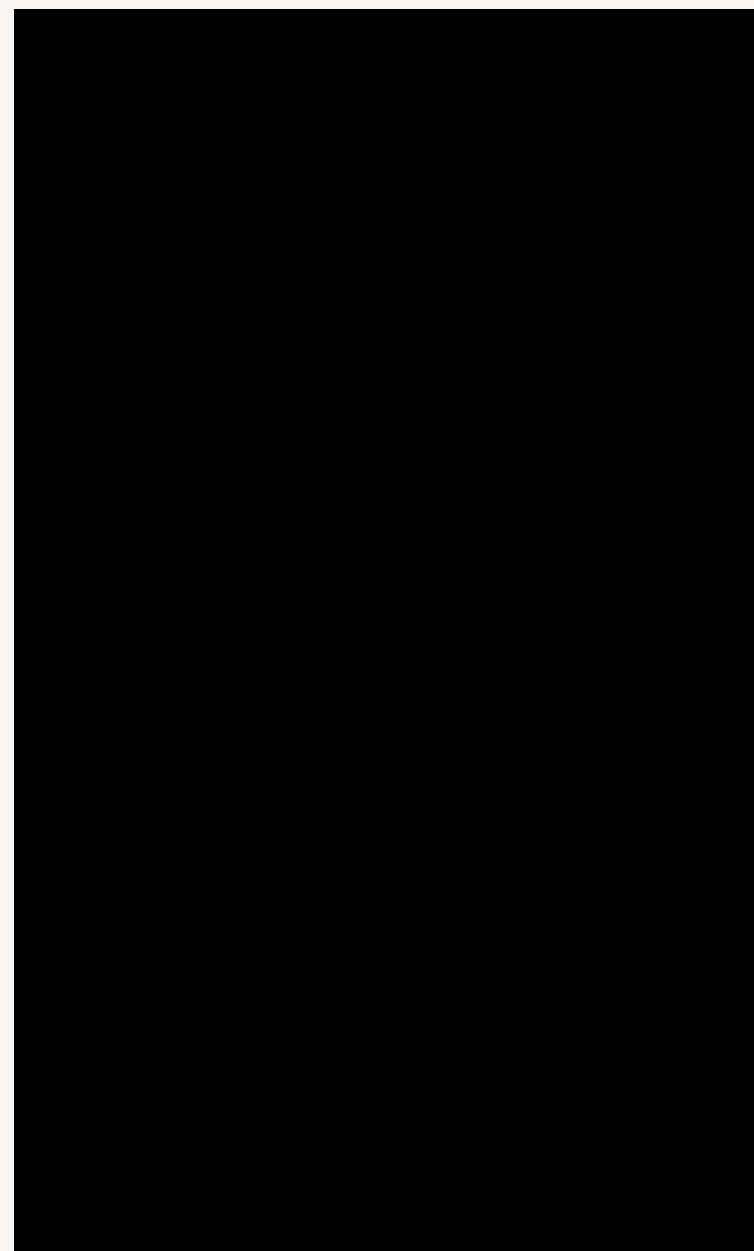
Этапы налоговой реконструкции

1. Сопоставительный анализ данных налоговых деклараций и регистров налогового учета с целью установления объема включенных спорных операций в налоговую базу
2. Изучение обстоятельств и документов, связанных с фактическими затратами Налогоплательщика по спорным операциям (подтверждение реальности товарного потока/ факта выполненных работ/ оказанных услуг)
3. Изучение регистров налогового учета на предмет отсутствия «двойного учета» затрат, отраженных по операциям со спорными контрагентами (анализ учтенных затрат по работам, произведенным собственными силами, и затрат по операциям с не спорными поставщиками/подрядчиками)
4. Определение суммы фактических затрат по операциям со спорными контрагентами расчетным путем
5. Корректировка учтенных при расчете налоговой базы расходов на суммы по операциям со спорными контрагентами (-) и рассчитанные суммы фактических затрат по спорным операциям (+)
6. Определение справедливой суммы не исчисленного к уплате налога в результате операций со спорными контрагентами





Налоговая реконструкция по отраслям



- Изучение факта включения приемки работ в общей смете, КС-2 и КС-3, утвержденных и принятых заказчиком
- Проверка отсутствия "двойного" включения затрат сомнительного контрагента в налоговых регистрах
- Изучение обстоятельств, связанных с возможностью налогоплательщика выполнить спорные работы собственными силами
- Реконструкция реально понесенных затрат по налогу на прибыль и НДС.



- Установление реального объема реализации товаров
- Проверка отсутствия "двойного" списания товаров, полученных от сомнительного контрагента
- Моделирование затрат, необходимых для закупки подтвержденного реального товарного потока
- Налоговая реконструкция затрат на приобретение товаров и ее влияние на налог на прибыль и НДС



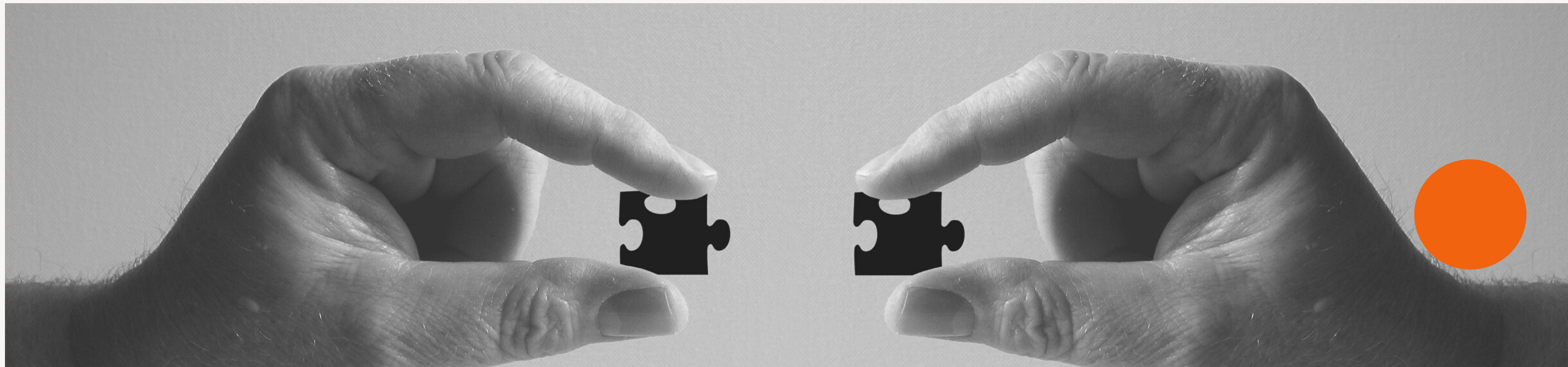
- Установление реального объема производства и реализации готовой продукции.
- Моделирование объема затрат, необходимых для установленного объема производства.
- Реконструкция затрат по налогу на прибыль и НДС.



Кейс 1

У двух индивидуальных предпринимателей был заключен договор поставки на товары (одежда, обувь). Налогоплательщик, которого мы защищали, был покупателем товара. Налоговая инспекция провела в отношении его деятельности выездную проверку, в ходе которой по запросу налоговой поставщик предоставил ответ, в котором полностью отрицал какие-либо взаимоотношения с нашим налогоплательщиком.

На этом основании налоговый орган признал все документы поставщика недостоверными и исключил из налоговой базы налогоплательщика по НДС расходы по операциям с поставщиком, а также исключил из состава налоговых вычетов суммы НДС по этим операциям. В результате были доначислены гигантские суммы недоимок (более 700 млн. руб.), кроме того, впоследствии было возбуждено уголовное дело.



Мы начали разбираться, и выяснилось ВОТ ЧТО:

- товар в реальности был, это не опровергалось налоговым органом, а также было установлено нами по имеющимся документам складского учета. Кроме того, в ходе командировки мы провели осмотр склада, на котором лично убедились в реальности товара, увидев нереализованные остатки товара;
- изучив решение налогового органа мы увидели, что, не опровергая факт наличия товара, инспекция не провела никаких мероприятий по установлению реального поставщика товара;
- оценив экономические выгоды от взаимодействия налогоплательщика и поставщика мы установили, что при признании поставщиком факта поставки нашему налогоплательщику, вся эта выручка должна быть включена в его доход, а с учетом товарооборота, поставщик утратил бы право на применение спецрежима и суммы его недоимок по налогам превысили бы те, которые вменяли нашему клиенту. Тут стало ясно, почему поставщик так активно отрицал все отношения с налогоплательщиком;
- фактически, инспекция признала расходы налогоплательщика только на основании показаний заинтересованного поставщика!





Для определения минимальной суммы фактически понесенных Налогоплательщиком расходов на закупку товаров по совершенным операциям приобретения товаров, поступивших от имени Поставщика, *расчетным путем*, основанным на использовании показателя рентабельности продаж, торговой наценки и документально подтвержденной суммы расходов, необходимо учесть, что документально подтвержденная сумма расходов Налогоплательщика сформирована за счет покупной стоимости товаров, поступивших от иных поставщиков (подтвержденная покупная стоимость товаров), и всех прочих расходов Налогоплательщика, учитываемых в целях налогообложения НДС в исследуемом периоде.

Таким образом, с целью определения минимальной суммы фактически понесенных Налогоплательщиком расходов на закупку товаров по совершенным операциям приобретения товаров, поступивших от имени Поставщика (расчетная покупная стоимость товаров), уравнение (3) примет вид:

$$(РПС + ППС + \text{Иные расходы}) \times (1 + ROS, \%) = (РПС + ППС) \times (1 + \text{Торговая наценка, \%}) + \text{Иные доходы} \quad (4)$$

Где:

РПС – расчетная покупная стоимость товаров,

ППС – подтвержденная покупная стоимость товаров.

Путем математических преобразований уравнения (4) выведена формула для определения минимальной суммы фактически понесенных Налогоплательщиком расходов на закупку товаров по совершенным операциям приобретения товаров, поступивших от имени Поставщика (расчетной покупной стоимости товаров, РПС):

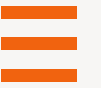
$$РПС = \frac{ППС \times (1 + \text{Торговая наценка, \%}) - (ППС + \text{Иные расходы}) \times (1 + ROS, \%) + \text{Иные доходы}}{(1 + ROS, \%) - (1 + \text{Торговая наценка, \%})} \quad (5)$$

Информация о применяемой Налогоплательщиком торговой наценке на товары в течение всего исследуемого периода содержится в приказах об установлении торговой наценки, подтвержденная покупная стоимость товаров и все прочие расходы Налогоплательщика, учитываемые в целях налогообложения НДС в исследуемом периоде, определяются специалистами на основе имеющихся документов и регистров бухгалтерского и налогового учета Налогоплательщика. Экономически обоснованную величину показателя рентабельности продаж для расчета по формуле (5) возможно определить на основе официальных данных ФНС и Росстата по рентабельности продаж по виду экономической деятельности за исследуемый период.

Кроме этого, даже если согласиться с логикой налоговой и допустить, что поставщиком товара могло быть другое лицо, то нашим налогоплательщиком в любом случае были понесены реальные затраты на приобретение товара.

Мы стали думать, как можно оценить эти расходы, и смогли это сделать, применив расчетный метод.





Выводы по результатам проведенного исследования

В результате применения расчетного метода мы получили суммы фактических затрат, не намного меньше, чем те которые были учтены налогоплательщиком при расчете НДФЛ и НДС, что опять же подтвердило необоснованность и недостоверность рассчитанных инспекцией недоимок.

По нашим подсчетам, даже при установлении факта поставки товара иным лицом, суммы расходов налогоплательщика были бы внушительные и сумма рассчитанной налоговым органом недоимки должна быть уменьшена не менее, чем на 570 млн.

Таким образом, мы доказали, что определенные инспекцией суммы недоимок недостоверны и завышены минимум в 5 раз. После получения клиентом нашего заключения и приобщения его к делу, уголовное дело было прекращено, поскольку установить иных поставщиков товара следствие не смогло, а недостоверность определенной суммы недоимок по налогам была нами доказана.



Кейс 2

Налогоплательщик осуществлял деятельность по выполнению строительно-монтажных работ по переоборудованию помещений под офисы для кредитной организации. Проведя налоговую проверку, инспекция выявила стандартную схему использования технических компаний и начислила суммы недоимок по ННП и НДС, послужившие поводом для возбуждения уголовного дела.

В рамках расследования уголовного дела следствием не были установлены фактические исполнители спорных работ. При этом, собственными силами налогоплательщик выполнить спорные работы не мог, поскольку сама по себе его деятельность строилась таким образом, что налогоплательщиком осуществлялся только поиск необходимых субподрядчиков на выполнение СМР и контроль за их исполнением.

СМР на объектах, в рамках которых были привлечены спорные (а по мнению следствия - фиктивные) контрагенты в исследуемом периоде, были завершены и приняты заказчиками, что подтвердило наличие фактических затрат налогоплательщика на их выполнение.

Для установления достоверного размера ущерба в рамках предварительного расследования была назначена судебная экспертиза с целью определения сумм неисчисленных к уплате ННП и НДС с учетом определения сумм фактических затрат расчетным методом.



Вопросы, поставленные перед экспертами



- 1.** Какова определённая расчётным путем сумма фактических затрат, понесенных ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» по выполненным работам силами привлечённых организаций и лиц, которые были учтены в налоговом учёте ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» как расходы по операциям с фиктивными контрагентами за период с 01.01.2014 по 31.12.2015?
- 2.** В каком размере были учтены при исчислении налога на прибыль организаций ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» за 2014 г. и за 2015 г. затраты по взаимоотношениям с фиктивными контрагентами?
- 3.** Какая сумма налога на прибыль организаций не исчислена к уплате в бюджет ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» за 2014 г. и за 2015 г. с учетом исключения из состава расходов сумм затрат по взаимоотношениям с фиктивными контрагентами и включения суммы фактических затрат, понесенных ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ», определенной по результатам исследования по вопросу 1?
- 4.** В каком размере при исчислении сумм НДС к уплате в бюджет ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» за период с 01.01.2014 по 31.12.2015 были учтены в составе налоговых вычетов суммы НДС по операциям с фиктивными контрагентами?
- 5.** Какова определенная расчетным путем сумма НДС по фактическим затратам, понесенным ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» за период с 01.01.2014 по 31.12.2015 по выполненным работам силами привлечённых организаций и лиц, которые были учтены в налоговом учёте ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» как расходы по операциям с фиктивными контрагентами?
- 6.** Какая сумма НДС не исчислена к уплате в бюджет ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» за период с 01.01.2014 по 31.12.2015 с учетом исключения из налоговых вычетов сумм НДС по операциям с фиктивными контрагентами, и включения в состав налоговых вычетов суммы НДС по фактическим затратам ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ», определенной по результатам исследования по вопросу 5?





Примененная методика налоговой реконструкции затрат

- Анализ деятельности не спорных субподрядчиков, выполнявших работы на тех же объектах - для исключения факта "дублирования" работ, выполненных по документам со спорными субподрядчиками
- Изучение факта приемки заказчиком видов и объемов спорных работ, отраженных в актах со спорными контрагентами
- Реконструкция реально понесенных затрат по налогу на прибыль и НДС



Примененная методика расчетного метода

Для определения величины фактических затрат ООО «СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ» применяется расчетный метод, основанный на среднеотраслевом показателе рентабельности продаж. Показатель рентабельности продаж или ROS% (Return On Sales) рассчитывается как отношение чистого дохода (совокупный доход минус совокупные расходы) к выручке, и представляет собой прибыль на рубль полученной выручки. Рентабельность продаж, с одной стороны, является одним из индикаторов оценки финансовой эффективности деятельности отдельно взятого хозяйствующего субъекта, с другой – статистическим показателем, характеризующим финансовую эффективность различных отраслей экономики.

Таким образом, для определения сумм фактических затрат ООО «Строительная компания», *расчетным путем*, основанным на использовании показателя рентабельности продаж, используется формула рентабельности продаж в следующем виде:

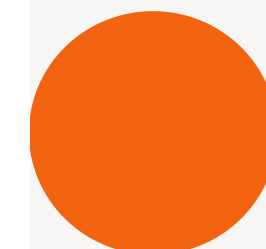
$$ROS, \% = \frac{(\text{Доходы} - (\text{Расходы} - \text{Расходы с фиктивными контрагентами}) + \text{Фактические затраты})}{\text{Выручка}} \times 100 \quad (1)$$

Следовательно, в результате преобразования равенства (1), формула для расчета экономически обоснованной суммы фактических затрат примет следующий вид:

$$\text{Фактические затраты} = \text{Доходы} - (\text{Расходы} - \text{Расходы с фиктивными контрагентами}) - \text{Выручка} \times ROS, \% / 100 \quad (2)$$

Вышеприведенная формула (2) предназначена для расчета указанной суммы расходов для целей налогообложения, следовательно, при расчете необходимо использовать показатели налогового учета и налоговой декларации Налогоплательщика. Согласно терминологии налоговой декларации, совокупный доход представляет собой сумму доходов от реализации и внереализационных доходов, расходы – сумму расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, и внереализационных расходов. Данные о выручке для целей использования указанной формулы используются экспертами из регистров налогового учета.

Для определения показателя «Рентабельность продаж», который будет использоваться для исчисления суммы фактических затрат по формуле (2), специалистами использован официальный источник, публикующий соответствующие статистические данные, а именно: Федеральная налоговая служба РФ. Так, в Приложении № 4 «Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах» Приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012).



Формулирование выводов

По итогам проведенного исследования расчетным путем были определены суммы фактических затрат налогоплательщика по операциям со спорными контрагентами, по которым был установлен факт принятия заказчиками.

Также, в ходе исследования были установлены затраты по операциям с фиктивными контрагентами, по которым не подтвердилось принятие работ Заказчиком в соответствующем объеме (завышенные объемы работ и задублированные виды работ). Указанные затраты в целях настоящего исследования были отнесены экспертами к «фиктивным» и в полном объеме исключены из суммы подлежащих включению в состав налоговой базы по ННП расходов.

В результате проведенного исследования, сумма ущерба, определенная следователем на основании решения налогового органа, была уменьшена с 77 млн. руб. до 25 млн. руб., что позволило переквалифицировать вменяемое деяние с части 2 ст. 199 УК РФ на часть 1, по которой, в свою очередь, прекратить уголовное дело в связи с истечением срока давности.





Кейс 3

В отношении деятельности налогоплательщика-строительной компании была проведена налоговая проверка, по результатам которой определены суммы недоимок по ННП и НДС, послужившие поводом для возбуждения уголовного дела.

В рамках предварительного следствия следователем была сделана попытка назначения судебной экспертизы, однако руководителем следственного органа было вынесено решение об отмене постановления о назначении экспертизы, в результате чего фактически обвиняемому вменялся ущерб в соответствии с подходом налогового органа.

Все объекты капитального строительства, в рамках которых были привлечены спорные (а по мнению следствия - фиктивные) контрагенты в исследуемом периоде, были сданы и приняты заказчиками, что подтвердило наличие фактических затрат налогоплательщика на их выполнение. При этом, налоговым органом на основании противоречивых допросов был сделан вывод о выполнении спорных работ собственными силами налогоплательщика, который, в свою очередь, был продублирован следствием.



Вопрос, поставленный перед специалистами, и структура исследования



Позволяют ли собранные в ходе Налоговой проверки и расследования Уголовного дела доказательства достоверно и точно подтвердить размер ущерба, причиненного бюджету в результате вменяемых Налогоплательщику нарушений по Эпизоду по налогу на прибыль и Эпизоду по НДС?

Структура исследования:

- Анализ недостатков доказательств, свидетельствующих о совершении налогового преступления и устанавливающих размер неуплаты налогов, собранных в ходе расследования Уголовного дела
- Анализ обстоятельств, связанных с возможностью Налогоплательщика выполнить спорные работы собственными силами
- Анализ обстоятельств, связанных с фактическим выполнением спорных работ





Анализ недостатков доказательств уголовного дела и решения налогового органа

В рамках предварительного следствия не исследованы обстоятельства фактического выполнения работ, являвшихся предметом договоров, заключенных со спорными контрагентами. Так, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого неоднократно указывается, что спорные контрагенты фактически работы для ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» не выполняли, при этом, все объекты капитального строительства, в рамках которых Налогоплательщиком привлекались спорные контрагенты, сданы и введены в эксплуатацию, а, следовательно, строительно-монтажные работы были фактически выполнены и приняты заказчиками, с которыми взаимодействовало ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» в исследуемом периоде.

В исследуемом периоде Налогоплательщик предпринимал необходимые действия по проверке спорных контрагентов, и вменение ему отсутствия должной осмотрительности при выборе контрагентов по формальным признакам, в отрыве от исследования фактических обстоятельств по выполнению спорных работ, является необоснованным и поверхностным подходом, который был применен при проведении налоговой проверки и принятии Решения, и, в сущности, просто продублирован предварительным следствием.

Также, в материалах дела отсутствует заключение судебно-экономической (налоговой) экспертизы, проведение которой - в соответствии с криминалистической методикой расследования налоговых преступлений - обязательно по данной категории уголовных дел. Таким образом, размер налогов, от уплаты которых уклоняется обвиняемый по мнению предварительного следствия, в настоящее время не определен и не конкретизирован.



Анализ рентабельности деятельности налогоплательщика



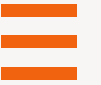
Таблица 2. Расчет показателя рентабельности продаж, тыс. руб.

Наименование компании-аналога	Ед. изм.	Строка 2110 Выручка		Строка 2200 Прибыль (убыток) от продаж		Рентабельность продаж Стр. 2200 / Стр. 2110 * 100	
		2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» ИНН 7734182526	тыс. руб.	3 759 687	2 187 750	207 943	169 226	5,53	7,74
ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ», коррекция Налогового органа ИНН 7734182526	тыс. руб.	3 759 687	2 187 750	(207 943 + 344 434) 552 377	(169 226 + 184 567) 353 793	14,69	16,17
ООО «СтройВертикаль» ИНН 0273054510	тыс. руб.	843 885	646 175	14 597	51 023	1,73	7,90
ООО «Альянс-Стройиндустрия» ИНН 7723093561	тыс. руб.	1 792 753	1 028 707	62 282	58 566	3,47	5,69
ООО «ДАРС-СТРОИТЕЛЬСТВО» ИНН 7327031144	тыс. руб.	2 104 595	3 576 213	53 511	67 353	2,54	1,88
ООО «Инвестстрой» ИНН 7725126062	тыс. руб.	2 065 491	2 868 933	25 235	32 545	1,22	1,13
ООО «Алеф» ИНН 7811119786	тыс. руб.	1 313 362	1 456 265	65 228	38 725	4,97	2,66

Таблица 3. Интервал показателя рентабельности продаж

Наименование показателя рентабельности	Выборка (п. п. 3, 5 ст. 105.8 НК РФ)		
	№ п/п	2014	2015
Рентабельность продаж	0 (БО*)	5,53	7,74
	0 (ФНС**)	14,69	16,17
	1	1,73	7,90
	2	3,47	5,69
	3	2,54	1,88
	4	1,22	1,13
	5	4,97	2,66
min значение интервала		1,22	1,13
max значение интервала		5,53	7,90





Анализ обстоятельств, связанных с возможностью налогоплательщика выполнить спорные работы собственными силами

Специалистами проведено сопоставление размера трудозатрат производства строительных работ, отраженных в предоставленных на исследование актах о приемке выполненных работ по форме КС-2 по операциям со спорными контрагентами за исследуемый период, с данными фактически отработанного времени рабочими-строителями согласно данным табелей учета рабочего времени ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» :

- 1 этап – определение количества фактически отработанного времени рабочими-строителями согласно данным табелей учета рабочего времени ООО«СТРОЙКОМПАНИЯ» в чел/ч (потенциальная производительная мощность (потенциальные трудозатраты) ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ») за исследуемый период.
- 2 этап – определение значения трудозатрат, необходимых для производства строительных работ, отраженных в предоставленных на исследование актах о приемке выполненных работ по форме КС-2 за исследуемый период в соответствии со значениями трудозатрат, предусмотренными элементными сметными нормами в строительстве.
- 3 этап – сравнение показателей трудозатрат собственных ресурсов рабочих-строителей ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» за 2014-2015 годы со значением общего количества трудозатрат, необходимых для выполнения строительных работ, отраженных в предоставленных на исследование актах о приемке выполненных работ по форме КС-2 за 2014-2015 годы.



Анализ обстоятельств, связанных с возможностью налогоплательщика выполнить спорные работы собственными силами



Формулирование выводов

Специалистами установлено, что ООО «СТРОЙКОМПАНИЯ» для выполнения за 2 года (2014-2015 годы) объемов строительных работ, отраженных в предоставленных актах о приемке выполненных работ по форме КС-2 по операциям со спорными контрагентами, в ходе строительства объектов капитального строительства было недостаточно собственных ресурсов (собственной производственной мощности).

Сопоставительный анализ видов и объемов спорных работ видам и объемам работ, принятых заказчиками, подтвердил факт выполнения субподрядных работ по операциям со спорными контрагентами. Также, как было установлено специалистами в ходе изучения документов, расценки, отраженные в предоставленных на исследование актах о приемке выполненных работ по форме КС-2 по операциям со спорными контрагентами, соответствуют рыночным ценам по состоянию на 2014 г. и 2015 г.

С учетом изложенных обстоятельств, специалисты считают, что установленные обстоятельства невозможности выполнения спорных работ собственными силами Налогоплательщика, установление факта выполнения работ по изученным операциям со спорными контрагентами и соответствия указанных работ уровню рыночных цен не позволяют исключить указанные спорные расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль и налоговых вычетов по НДС Налогоплательщика за 2014 г. и 2015 г.



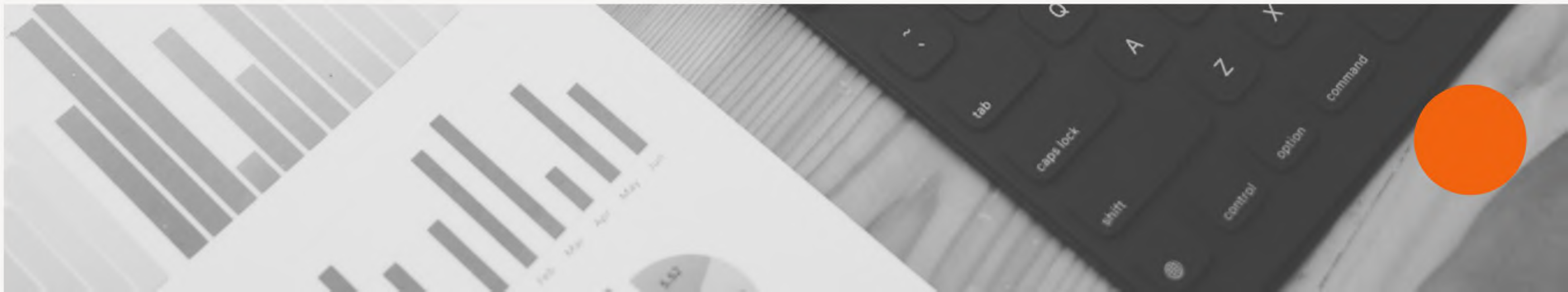


Кейс 4

Налогоплательщик осуществлял деятельность по реализации на территории РФ импортного оборудования для кредитных организаций. Закупка указанного оборудования осуществлялась у контрагентов, которых налоговый орган в ходе проведения выездной налоговой проверки признал "техническими".

Налоговый орган пришел к выводу, что Налогоплательщик являлся выгодоприобретателем и получил необоснованную налоговую выгоду, используя схему ухода от налогообложения путем заключения сделок с "техническими компаниями" с целью завышения стоимости товара и, соответственно, расходов. Фактически поставка товара осуществлялась, по мнению инспекции, непосредственно от таможенного поста напрямую в адрес Налогоплательщика по стоимости ниже в 7 (семь) и более раз.

В результате, Налоговый орган произвел доначисления сумм налогов, убрав из расходов Налогоплательщика разницу между таможенной стоимостью товара, указанной в ГТД импортером, и стоимостью приобретения Налогоплательщиком этого товара у контрагентов по цене в несколько раз выше. Другими словами, сумма доначисления налогов была рассчитана Налоговым органом как разница между ценой Спорных товаров, указанной в первичных документах с "техническими контрагентами", и ценой Спорных товаров, указанной в таможенных документах.





Мы начали разбираться и установили, что:



Налоговым органом не доказана связанность Налогоплательщика с "техническими контрагентами": участники Налогоплательщика не имеют юридической связанности с контрагентами, компании зарегистрированы по разным адресам, имеют разные номера телефонов, материалами налоговой проверки не приведено ни одного довода, указывающего на то, что Налогоплательщик оказывал какое-либо влияние на деятельность контрагентов и мог опосредованно ими управлять.



Наличие возможности у Налогоплательщика приобретать товар по цене, указанной в ГТД, делало бы его деятельность сверхрентабельной. Для отрасли такая рентабельность не типична, многократно отличается от рентабельности других компаний отрасли, что показал анализ рентабельности деятельности компаний-аналогов. Это не было учтено Налоговым органом при корректировке затрат до уровня цен ГТД и свидетельствует о том, что Налогоплательщик в действительности понес расходы на приобретение Спорных товаров и эти расходы выше, чем определено Налоговым органом.





Примененный подход налоговой реконструкции

Для определения фактически понесенных Налогоплательщиком расходов по приобретению Спорных товаров и установлению их стоимости для целей расчета налога на прибыль и НДС, реконструкция фактически понесенных затрат проведена **двумя способами**:

- 1.** Оценка стоимости Спорных товаров путем сравнения со стоимостью аналогичных по техническим характеристикам и функциональным возможностям товаров (**Метод аналогов**): мы рассчитали величину затрат, которые понес бы Налогоплательщик в случае приобретения им не Спорных товаров у Спорных контрагентов, а аналогичных по своим техническим характеристикам и функциональным возможностям товаров у других организаций на территории РФ, действующих на том же рынке.
- 2.** Оценка стоимости Спорных товаров на основании отпускных цен производителей и стоимости доставки до склада в Москве (**Метод прямых закупок**): мы рассчитали затраты Налогоплательщика по приобретению Спорных товаров, учитывая стоимость приобретения товаров у заводов-производителей, стоимость доставки товаров до склада в Москве и стоимость коммерческого кредита исходя из размера задолженности, ее длительности и ставок (приобретение товаров у заводов-производителей подразумевало оплату по факту отгрузки, а условия договоров со Спорными контрагентами включали отсрочку платежа 180 календарных дней).



Оценка экономической целесообразности спорных операций

По результатам примененного метода аналогов, величина затрат, которые понес бы Налогоплательщик, закупая аналогичные по своим техническим характеристикам и функциональным возможностям товары и материалы у других поставщиков на территории РФ, превысила затраты, понесенные при закупке Товаров у Спорных контрагентов, на 384 370 218 руб. 34 коп.

Величина затрат, которые понес бы Налогоплательщик, закупая товары и материалы у производителей за рубежом, организовав самостоятельно их доставку на территорию РФ, ниже затрат, понесенных при закупке товаров у Спорных контрагентов, на 15 052 691 руб. 46 коп., расхождение составляет 0,82%.

Учитывая изложенное и в связи со сложностями процесса импорта товаров на территорию РФ, а также незначительностью выгоды от самостоятельной закупки товаров у заводо-производителей (экономия в 0,82% от общей стоимости товаров), мы сделали вывод, что использование услуг посредников представляется экономически целесообразным.





Итоги проведённой налоговой реконструкции

Налог на прибыль

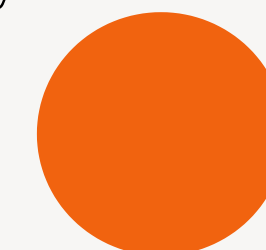
Исчисленный к уплате в бюджет Налогоплательщиком за 2012 г. налог на прибыль организаций согласно поданным декларациям, превысил соответствующую сумму налога, рассчитанного специалистами в ходе налоговой реконструкции, на 9 446 375 руб. Кроме этого, за 2012 год расходы Налогоплательщика с учетом исключения затрат по взаимоотношениям со Спорными контрагентами и включения минимально возможных фактических затрат, рассчитанных в ходе налоговой реконструкции, превысили его доходы, что привело к формированию убытка в размере 46 821 277 руб. Налог на прибыль организаций за данный период начислению к уплате не подлежит, однако в соответствии со ст. 283 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить положительную налоговую базу на сумму полученного убытка в последующих периодах. Таким образом, в последующих периодах налог на прибыль организаций может быть уменьшен Налогоплательщиком на 9 364 255 руб.

С учетом права Налогоплательщика в соответствии со ст. 283 НК РФ уменьшить положительную налоговую базу на сумму полученного убытка, в совокупности за 2012 г., за 2013 г. и за 2014 г. не исчисленный Налогоплательщиком к уплате в бюджет налог на прибыль организаций отсутствует.

НДС

В совокупности за исследуемый период в результате произведенной специалистами корректировки сумм НДС, предъявляемых к вычету по минимально возможным фактическим затратам по приобретению товаров и материалов у Спорных контрагентов, не исчисленная к уплате сумма НДС составила 10 020 403 руб. При этом, в отдельных кварталах исследуемого периода определенная специалистами величина налоговых вычетов по НДС превысила сумму исчисленного НДС, в связи с чем данная сумма может быть заявлена к возмещению (7 394 762 руб.).

Таким образом, за исследуемый период с учетом корректировки сумм налоговых вычетов, а также при условии получения возмещения по НДС, не исчисленная Налогоплательщиком к уплате сумма НДС составила 2 625 641 руб.





Спасибо за внимание!

Главный эксперт АНО Экспертно-правовой
центр "Финансовые расследования и судебные экспертизы"

Анастасия Руднева

+7 903 741-17-49

rudneva@fi.center

