

Проблемы внедрения в практику налогового администрирования отзывов сертификата плательщика НДС и понятия «разрыв по уплате НДС»


Аналитическая записка

С декабря 2021 года Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан были внедрены ряд новых механизмов налогового администрирования, в том числе:

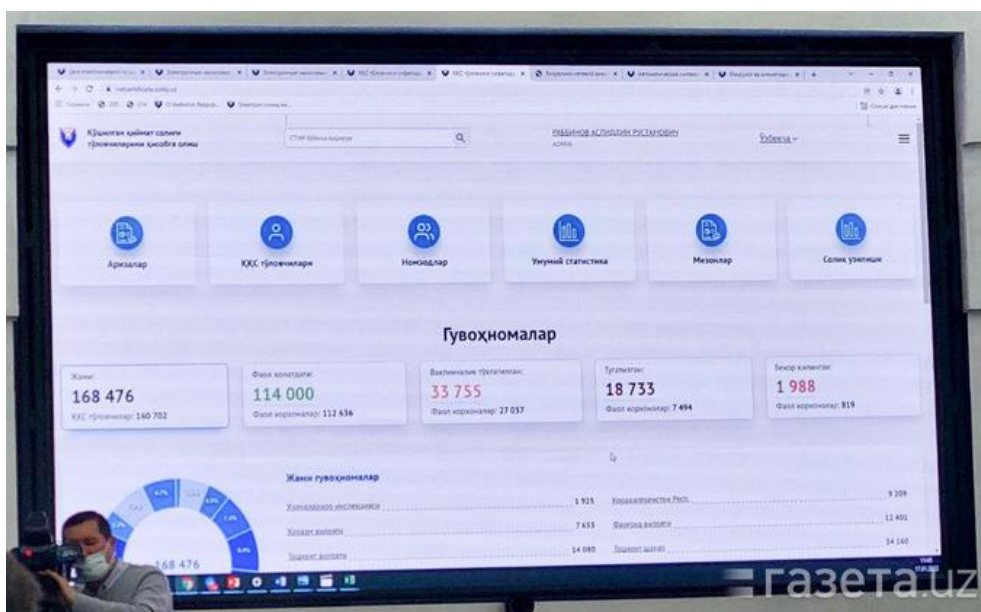
- 1) прекращение свидетельства о регистрации в качестве плательщика НДС либо отказ в выдаче такого свидетельства;
- 2) использование понятия «разрыв по уплате НДС» для санкций против налогоплательщиков, их дискриминации.

Внедрение данных механизмов крайне негативно влияет на состояние бизнес среды и работу налоговой системы страны, так как они:

- разрушают выстроенные с огромным трудом после налоговой реформы 2019 г. цепочки уплаты НДС, дискредитируя этот налог в глазах налогоплательщиков;
- уничтожают сложившиеся коммерческие связи, нанося ущерб действующим производствам;
- увеличивают налоговую нагрузку (лишая возможности брать зачеты при уплате НДС), в том числе на добросовестных налогоплательщиков;
- подталкивают предпринимателей к закрытию бизнеса или уходу в «тень»;
- сужают будущую налогооблагаемую базу, что неизбежно негативно скажется на налоговых поступлениях в государственный бюджет.

| | |
|---|--|
|  <p>НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАНТЫ УЗБЕКИСТАНА Тимур Агзамов · 20 мин. · 🌐</p> <p>Вопрос, работали с одной из компаний в период с 2020 по январь 2021 года, данная компания плательщик НДС, крайний договор заключили в январе 2021 года, все отчёты в налоговую прошли успешно, сейчас эту компанию сочли сомнительной, лишили НДС, и нас обязывает оплатить НДС за них за 2020, 2021 год. Что делать, как нам лучше поступить? Все взаиморасчётов ранее были засчитаны! Сумма для нас неподъемная, под вопросом само существование компании и угроза по ери работы коллективом свыше 40 человек.</p> <p>Владелец ресторана: «Основные поставщики (торговые точки) все «красного» цвета. Сами не знают почему, но влияют на цвет наших ЭСФ и ставят под сомнение нашу деятельность. А где покупать продукты? С кем работать?».</p> | <p>Учредитель нескольких компаний: «Моя старая компания была ликвидирована 5 лет назад. Сейчас выясняется, что осталась какая-то задолженность – около 600 тыс. сумов. Никаких претензий раньше не было. Самое интересное, уже больше 2-х недель (!) НИКТО в ГНК НЕ ЗНАЕТ, КАК ЭТУ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПРИНЯТЬ. Так как все компании, учредителями которых я являюсь, из-за этой глупости «загорелись красным». Деятельность 5-6 компаний просто встала, и БЮДЖЕТ УЖЕ НЕДОПОЛУЧИЛ около 60 млн сум налогов...».</p> <p>Оборот компании в прошлом году превысил 1 млрд и она должна стать плательщиком НДС: «Более 20 дней компания не могла получить статус. Наш запрос мурыжили до 16 января, а потом отказали в регистрации по причине якобы отсутствия по месту регистрации. Невзирая на все приложенные документы и зарегистрированный по новой форме договор аренды. Не нашли офис, говорят...»</p> |
|---|--|

О катастрофических масштабах уже нанесенного ущерба для экономики говорят данные самого ГНК¹: на середину января 2022 года у 33 755 компаний-плательщиков НДС были временно приостановлены свидетельства плательщиков, у 18 733 - прекращены и у 1 988 - отменены. То есть всего было подвергнуто санкциям **54 476** компаний. Не известно, скольким компаниям было отказано в получении свидетельства. Учитывая, что всего плательщиков НДС – **168 476**, речь идет об **одной трети** от их числа. Отзыв же свидетельства плательщика НДС означает, что компания не может брать в зачет ранее уплаченный налог, а уплаченный ей НДС не может быть взят в зачет следующим участником цепочки уплаты этого налога. То есть для большинства компаний лишение свидетельства плательщика НДС означает перевод их на новый режим налогообложения с уплатой вместо НДС некоего налога с оборота в 15% (*не предусмотренного Налоговым кодексом*), а, следовательно, существенное ограничение возможности или фактическую невозможность осуществлять деятельность. Это также приводит к резкому увеличению налоговой нагрузки на всех остальных участников цепочки уплаты НДС, а порой к разрыву этих цепочек.



Аналогичные негативные последствия имеет внедрение практики дискриминации за так называемый «разрыв по уплате НДС». Правда ГНК заявляет, что присвоение «коэффициента разрыва по НДС» не влечет никаких юридических последствий и предназначен исключительно для «предоставления налогоплательщикам дополнительной информации, имеющейся в налоговых органах, и проявления ими должной осмотрительности в выборе контрагентов». Однако, во-первых, предприниматели реагируют на такого рода сигналы отказом заключать сделки с «предприятиями-изгоями», то есть порождается волна недоверия в бизнесе, разрываются хозяйственные связи, что крайне негативно сказывается на издержках ведения бизнеса и деловом климате. Во-вторых, в заявлении главы ГНК весьма явственно обозначено, что санкции против предприятий, попавших в «красную зону», все же предусматриваются: *«Если видим налоговый разрыв в цепочке, то при возврате НДС ответ будет следующий: мы рассчитываем сумму налогового разрыва и будем возвращать ту часть, которая будет сверх налогового разрыва. Если сумма налогового разрыва будет выше, чем заявка на возврат НДС, то НДС возвращаться не будет»*². В-третьих, как это будет показано ниже, предприятия зачастую попадают в «красную зону», т.е. превращаются в «предприятия-изгои», не имея никаких нарушений и задолженностей перед ГНК, что несправедливо и незаконно.

¹ <https://www.gazeta.uz/ru/2022/01/18/taxes/>

² <https://www.gazeta.uz/ru/2022/01/18/taxes/>

Кроме того, что указанные выше практики (1) лишения статуса плательщика НДС, (2) использования понятия «разрыв по уплате НДС» для их дискриминации крайне вредны для экономики, бизнеса и бюджета, они противозаконны.

Вот, например, по каким критериям предприятия лишают статуса плательщика НДС либо их заявление о постановке на учет в качестве плательщика НДС отклоняется³.

- Информация об учредителе (участнике) отсутствует в базе данных налоговых органов.
- Отсутствие налогоплательщика по адресу государственной регистрации.
- Несоответствие осуществляемых сделок характеру и виду деятельности налогоплательщика, а также номенклатуре приобретаемых и реализуемых им товаров (услуг) на основании сведений, полученных при анализе электронных счетов-фактур.
- Непредставление налоговой отчетности.
- Наличие налоговой задолженности у налогоплательщика.
- Наличие налоговой задолженности у учредителей-юридических лиц с долей 50% и более.
- Присоединение (слияние) юридических лиц, у которых имеется налоговая задолженность или присвоен высокий уровень налогового риска
- Руководитель налогоплательщика-заявителя одновременно руководит другим юрлицом с налоговой задолженностью или непредставленной налоговой отчетностью
- Руководитель или учредитель был руководителем или учредителем в организации, признанной банкротом, и привлекался к ответственности за умышленное уклонение от уплаты налогов.
- Руководитель или учредитель юридического лица с высоким уровнем налогового риска и привлекался к ответственности за умышленное уклонение от уплаты налогов.
- Неосуществление финансово-хозяйственной деятельности более трех месяцев.

И за соответствие хотя бы одному из пунктов компания может быть лишена статуса плательщика НДС! Большинство из этих критериев даже не являются нарушениями. Некоторые критерии можно отнести к нарушениям, за которые предусмотрены санкции, но никак не связанные с лишением статуса плательщика НДС.

Более того, мы имеем дело с нарушениями таких базовых и общепризнанных принципов права, как: «ненаказуемость за чужие проступки», «закон обратной силы не имеет», ограниченной ответственности, и даже элементарных прав человека (быть учредителем или руководителем предприятия). Почему предприятие должно нести ответственность за долги своего учредителя? Почему когда-то в чем-то провинившиеся люди не могут в настоящее время быть учредителями или руководителями предприятий? И т.д. Что это, если не полный **правовой произвол**?

Отметим, что перечисленные выше критерии вполне могут быть критериями при риск-анализе. Но только если их применять в совокупности, а не по отдельности. По этим критериям видно, какие предприятия ведут себя нетипично, нестандартно, что может служить основанием для их более тщательного контроля со стороны налоговых органов. Но нельзя на основе данных критериев, тем более одного критерия, лишать предприятия возможности нормально работать, да еще и наказывать их контрагентов, никак не провинившихся даже в глазах Налогового комитета. Это абсурдно и противозаконно!

Налоговые органы РФ давно применяют классификацию налогоплательщиков по группам налогового риска – высокий, средний, низкий. Высокий уровень налогового риска повышает внимание

³ <https://soliq.uz/press-services/news/show/o-chem-govoryat-kriterii-pri-postanovke-na-spetsialniy-uchet-platelschikov-nds>

налоговых органов к деятельности предприятия и вероятность выездной проверки⁴. При этом процедуры и критерии при выборе субъектов проверки, а также методика определения уровней риска детально разработаны и описаны в публичных нормативных документах. В частности, нормативным основанием для проведения проверок налогоплательщиков является Приказ ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 о критериях налоговых проверок⁵. А основы риск-анализа подробно изложены в Письме ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 с множеством Приложений⁶. В этих документах детально изложены методика и критерии риск-анализа. При этом ФНС ежегодно обновляет значения множества параметров риск-анализа в разрезе отраслей и видов деятельности. Именно по отношению к этим среднеотраслевым параметрам оценивается степень налогового риска каждого налогоплательщика. И каждый налогоплательщик может (и это рекомендовано делать) самостоятельно рассчитать ожидаемые значения уровня риска своего предприятия⁷.

В Узбекистане с 2021 года в юридический оборот также было введено понятие «группы риска» - см. «Положение о порядке управления налоговыми рисками ...» (Прил. 1 к ПКМ № 1 от 07.01.2021 г.). Принципы риск-анализа этого Положения основаны на сравнении финансовых и налоговых параметров предприятий (п.6), и на вычислении специальных параметров для оценки рисков. По результатам такого анализа выставляются уровни риска - высокий, средний, низкий (глава 3). Также в этом Положении установлена периодичность риск-анализа – один раз в 6 месяцев (п.15).

Однако позже было принято Положение о специальной регистрации плательщиков НДС (ПКМ 595 от 22.09.2021 г.), которое также установило три уровня налогового риска – высокий, средний, низкий – для регистрации статуса плательщика НДС, или отказа в такой регистрации. В этой версии нормативного акта уровни риска определяются не только финансовыми и налоговыми параметрами самого предприятия (начисленные и уплаченные налоги, налоговые долги, задержки и ошибки отчетности), но и организационными признаками (площадь офиса, количество персонала, а также финансовая история руководства и учредителей, история их участия в сторонних предприятиях прошлых лет). И главное, ПКМ 595 позволяет ГНК приостанавливать статус плательщика НДС при высоком уровне риска (хотя Налоговый Кодекс РУз не содержит такого права и такой процедуры). При этом, приостановка статуса плательщика НДС не освобождает его от обязанности уплачивать НДС, но исключает возможность зачёта НДС его контрагентами.

В этом явно заключены логическая ошибка и юридическое противоречие. Основанием приостановки статуса плательщика НДС теперь являются не только налоговые нарушения и/или уклонение от уплаты налогов, а иные признаки. Юридическая же коллизия состоит в том, что «налоговые риски» введены двумя разными нормативными документами, и по совершенно разным критериям. Такая же юридическая коллизия имеет место в нормативном регулировании регистрации плательщиков НДС. Обязанность регистрации хоз.субъектов в качестве плательщиков НДС установлена в статьях 237 и 461 НК РУз. Во исполнение этой обязанности уже почти два года существует «Положение о порядке регистрации плательщиков НДС», утверждённое ГНК (рег. Мин.Юстиции № 3232 от 02.05.2020). Но в сентябре 2021 появилось ещё одно Положение с таким же названием (см. Приложение 1 к ПКМ № 595 от 22.09.2021). При этом Положение от мая 2020 г. не отменено.

Лишены каких-либо юридических оснований и санкции за «разрывы в уплате НДС.

Понятие «налоговый разрыв» применяется и в других странах. В частности, с 2015 года в Российской Федерации, где поиск «налогового разрыва» производится в автоматическом режиме на основании налоговых отчётов предприятий.

По открытым источникам видно, что в РФ различают простой и сложный налоговые разрывы. Простой разрыв возникает в отношениях двух прямых контрагентов. Сложный разрыв - в последовательной цепочке нескольких контрагентов. А также, налоговый разрыв классифицирован на три категории: технический разрыв, методологический и схемный. Разрывы по первым двум категориям подлежат исправлению и не приводят к финансовым санкциям налогоплательщика. Только «схемный» разрыв классифицируется как намеренное сокрытие налогов, влечёт расследование и санкции - отказ в зачёте НДС по таким сделкам. При этом налоговые органы

⁴ <https://alt-nn.ru/information/nalogovyy-razryv>

⁵ https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151

⁶ https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/4211234/

⁷ https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/,
www.profiz.ru/se/12_2020/nalogovaja_nagruzka_1/

исследуют цепочку контрагентов до нахождения конечного «выгодоприобретателя»⁸. И это вполне оправданно.

Специально для юридической квалификации налоговых нарушений в 2017 г. в НК РФ внесена статья 54.1, где указаны признаки, позволяющие и не позволяющие уменьшать налогооблагаемую базу при выявлении налоговых нарушений, включая «налоговый разрыв». В пункте 2 ст.54.1 указаны два признака, позволяющие налогоплательщику уменьшать налогооблагаемую базу (*принимать в зачёт налоги контрагента*): 1) целью сделки не является неуплата/занижение налогов; 2) сделка фактически исполнена сторонами. Соответственно, если будет доказано неисполнение этих условий, налоги по такой сделке не будут позволены к зачёту. Причем для исключения произвольного толкования этих условий ФНС РФ выпустила специальные рекомендации по применению ст.54.1 (*Письмо от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123*). В этих рекомендациях установлено, что **обязанность доказывать** обстоятельства пункта 1 статьи 54.1 НК РФ, и/или факта несоблюдения условий пункта 2 этой статьи, **возложена на налоговые органы**⁹. Условия отказа в зачёте налогов по п.1. ст. 54.1 НК РФ по логике и смыслу аналогичны положениям в НК РУз – последний абзац ст.266, и пункты 3- 4 ст. 269.

Чем отличается подход ГНК РУз от подхода, применяемого в России?

Кроме понятия «разрыв по уплате НДС» в практику налогового администрирования РУз с 2022 г. введён ещё и «коэффициент разрыва по НДС». Этот коэффициент устанавливается всем налогоплательщикам по непрозрачному алгоритму. И по смыслу, видимо, означает долю суммы НДС, недоплаченную предприятием и его контрагентами, относительно сумм НДС, подлежащих к уплате. Т.е. указывает размер недоплаты НДС каждого налогоплательщика. При этом ГНК заявляет о только «информативном» назначении этого коэффициента. Но по заявлению Председателя ГНК (*брифинг 17.01.2022 г.*) этот коэффициент будет прямо влиять на суммы позволенного к зачёту НДС от контрагентов (*в обратной пропорции к значению коэффициентов у контрагентов*). Причём **без возможности проведения расследования причин и места возникновения разрыва**, и главное, **без возможности доказывать свою непричастность к недоплате (как в РФ)**. В практике налогового администрирования РФ такого коэффициента, и главное, неотвратимого уменьшения суммы зачётно НДС, также нет.

Коэффициент разрыва НДС появился с 23.12.2021 (*без подкрепления какой-либо нормативной базы*). А с февраля 2022 г. в Персональном Кабинете всех налогоплательщиков появилось окно с подробной информацией об уплате НДС всеми контрагентами.

В. ҚҚС тўлови бўйича узилишга таъсир этувчи асосий КОНТРАГЕНТЛАР

| № | СТИР | Субъект номи | ҚҚС тўлови бўйича узилиши Тг | Жами ҳисоб (зачёт) га олинган ҚҚС суммаси | ЭҲФ сонни | ҚҚС тўлови бўйича узилиши таъсирида ҳисоб (зачёт) га олинмиши керак бўлган ҚҚС миқдори | Тузатиш киритиш лозим бўлган ҳисобга (зачёт) олинган ҚҚС миқдори |
|----|------|----------------|------------------------------|---|-----------|--|--|
| 1 | | Жами: | | 203789932.82 | 675 | 188850753.56 | 14939179.26 |
| 2 | 3066 | МШҲ | 1.00 | 5217391.31 | 1 | 0.00 | 5217391.31 |
| 3 | 3066 | | 0.48 | 6951260.88 | 6 | 3614655.66 | 3336605.22 |
| 4 | 3066 | AL" ХК | 0.74 | 2989826.09 | 2 | 777354.78 | 2212471.31 |
| 5 | 2026 | | 0.02 | 66721805.11 | 183 | 65387369.01 | 1334436.10 |
| 6 | 2005 | FATINI ARKAZI" | 0.08 | 8976690.00 | 67 | 8258554.80 | 718135.20 |
| 7 | 3029 | UTER | 0.89 | 309391.31 | 1 | 34033.04 | 275358.27 |
| 8 | 3010 | О SERVIS" | 0.15 | 1698723.93 | 12 | 1443915.34 | 254808.59 |
| 9 | 3031 | UP" ХК | 0.11 | 1974866.02 | 15 | 1757630.76 | 217235.26 |
| 10 | 3042 | Ҳ | 0.13 | 1486575.00 | 6 | 1293320.25 | 193254.75 |

[Скачать](#) « 1 2 3 4 5 »

⁸ www.klerk.ru/blogs/osvb/492015/, www.klerk.ru/buh/articles/488431/

⁹ www.klerk.ru/doc/468754/

В этом окне представлена многостраничная таблица с графами:

- перечень всех контрагентов,
- их ИНН,
- значения «коэффициентов разрыва по НДС»,
- суммы НДС общие,
- суммы НДС, позволенные к зачёту,
- и не позволенные (*в пропорции к значению коэффициента*).

При этом таблица содержит сведения:

- за период ДО введения коэффициента в оборот (*до 23 декабря 2021 г.*),
- и более того, за период уже **закрытого** прошлого календарного года (*список контрагентов с 1 янв. 2021 г.*).

| Хисобот давридан | Солиқ узилиши (Tax gap) |
|-------------------|-------------------------|
| 01.01.2021 йилдан | 0.84 |
| 16.02.2022 йилдан | M |

I. Тўланган ҚҚС

III. Контрагентлар

Отчёты по НДС за январь 2022 г. были приняты **без сокращения сумм зачётного НДС** (*без применения коэффициента разрыва*), что не может не радовать. Однако прямые заявления представителей ГНК о именно таком назначении коэффициента разрыва (*снижать сумму зачёта*), а также само появление в Персональном Кабинете таблицы с коэффициентами контрагентов и дроблением сумм НДС, не оставляет другого толкования цепочки этих событий.

Возможность видеть недоплату налога у прямого контрагента и глубже по цепочке - это отличный инструмент налогового мониторинга. Но возложение финансовой ответственности за правонарушения любых сторонних лиц не имеет логического, коммерческого и юридического обоснования. Фактически ГНК планирует просто перекладывать на налогоплательщика возможный недобор сумм НДС от его сторонних контрагентов. Причём недоплата налога, возможно, была допущена не прямым контрагентом, а на третьем и далее звеньях цепочки движения товаров/услуг.

Практика контроля и администрирования «налоговых разрывов» в РФ не использует «коэффициент разрыва», и возлагает на налогоплательщика финансовую ответственность за разрыв по НДС только при невыполнении двух условий пункта 2 ст.54.1 (*а невыполнение этих условий означает фиктивность сделки*). Один из главных признаков налогового разрыва в РФ – не совпадение реквизитов счетов-фактур поставщика и покупателя, и сумм, указанных в них. Такое несоответствие, случайное или намеренное, возможно по причине ведения этих документов в «бумажном» формате. А проверка расхождений требует двустороннего сличения оригиналов этих документов налоговыми органами РФ.

Однако в Узбекистане несоответствие реквизитов и сумм счетов-фактур **невозможно в принципе** из-за полного перевода этих документов в электронный формат¹⁰. Таким образом, главный для РФ признак налогового разрыва полностью исключен в налоговом администрировании Узбекистана! Все данные о начисленных и фактически уплаченных

¹⁰ Отметим, что полный перевод процедур выставления и учета счетов-фактур в электронный формат (ЭСФ) – большое достижение ГНК РУз и несомненно может быть предметом гордости. Для сравнения: в РФ такой уровень цифровизации документооборота еще не достигнут.

суммах НДС всех налогоплательщиков ГНК РУз получает именно из электронных реестров ЭСФ. Таким образом, ГНК РУз видит все налоговые задолженности. Однако не понятно, почему при этом ГНК не обеспечивает взимание задолженности именно с должников, а пытается переложить эти долги на сторонних контрагентов.

Более того. Логично было бы ожидать, что значения «коэффициента разрыва НДС» выставляются именно по доле недоплаченного в срок НДС. Но фактические значения коэффициентов не соответствуют информации о уплате налогов в Персональных Кабинетах налогоплательщиков и по общедоступной услуге «**проверка налоговой задолженности**» на странице сайта ГНК soliq.uz/activities/debtor (т.е. алгоритм расчёта коэффициента неизвестный, а в РФ его вообще нет!). При этом есть множество случаев, когда общедоступная электронная услуга «проверка налоговой задолженности» на сайте ГНК soliq.uz показывает отсутствие налоговых долгов у предприятий с ненулевым коэффициентом. Таким образом методика расчёта «коэффициента разрыва НДС» непрозрачна и неизвестна. По факту коэффициент определяется НЕ суммой недоплаты контрагентом начисленных налогов в бюджет, а по иным, неясным критериям, часто в полном противоречии с данными из других информационных ресурсов самого ГНК.

Рекомендации:

Обязать ГНК РУз отказаться от практик:

(1) приостановки свидетельства о регистрации в качестве плательщика НДС, либо отказа в выдаче такого свидетельства на основе соответствия критериям риск-анализа,

(2) использования понятия «разрыв по уплате НДС» для санкций против налогоплательщиков и их дискриминации,

как наносящих вред интересам бизнеса и государства, а также противоречащих законодательству Республики Узбекистан;

а также пересмотреть нормативную базу, которая позволяет ГНК эти практики применять, прежде всего ПКМ 595 от 22.09.2021 г.

Записку подготовили: В. Срапионов и Ю. Юсупов