

ФБК

Практика применения статьи 54.1 НК РФ:

Быть ли налоговой реконструкцией?

Галина Акчурина

Партнёр ФБК Legal

Директор Департамента
налоговых споров



**ИЛИ
?**

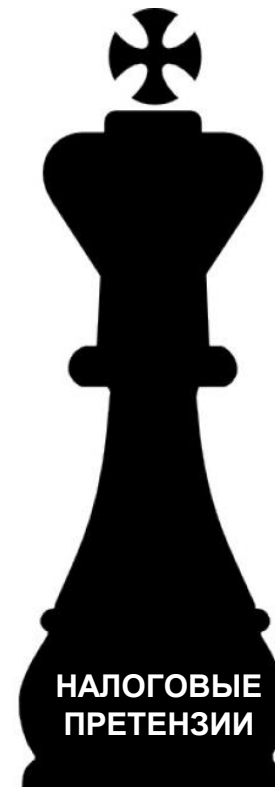


Основные налоговые претензии:

Обвинения в превышении пределов осуществления прав (ст. 54.1 НК РФ) обычно включает претензии, связанные с:

- обвинением в манипулировании ценами;
- включением в цепочку поставок экономически необоснованных посредников;
- отражением операций (доходов, расходов) не в том периоде, к которому они относятся;
- обвинениями в фиктивности операций, в отражении их не в том размере и не в том качестве, в котором они имели место на самом деле (переквалификация ремонта в реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование, когда такие операции были квалифицированы заведомо недостоверно);
- переквалификацией сделок или деятельности в рамках группы.

Суть основных претензий: создание формального документооборота с контрагентами, умышленное включение в цепочку поставки/приобретения товаров (работ, услуг) технической компании, на которой создается «искусственная» наценка за счет существенного отклонения затрат контрагентов на приобретение товаров (работ, услуг) у реальных поставщиков, и далее денежные средства в размере наценки выводятся на счета организаций с признаками фирм-«однодневок», взаимозависимым компаниям и т.п.



Ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате **искажения сведений**:

- о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов),
- об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. **При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 ст. 54.1 НК РФ**, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик **вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога** в соответствии с правилами соответствующей главы части 2 НК РФ **при соблюдении одновременно следующих условий**:

- **основной целью** совершения сделки (операции) **не являются неуплата (неполная уплата)** и (или) зачет (возврат) суммы **налога**;
- 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**.

Ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»

3. В целях пунктов 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ:

- подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом,
- нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах,
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций)

не могут рассматриваться **в качестве самостоятельного основания** для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

(ст. 54.1. НК РФ введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ)

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ



Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@

«О применении норм Федерального закона от 18.07.2017
№ 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ»



Письмо ФНС России от 05.10.2017 № СА-4-7/20116

«О применении статьи 54.1 НК РФ» *(в дополнение к письму ФНС
России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@)*



Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@

«О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ»



Письмо ФНС России от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ



Письмо Минфина России от 05.11.2019 № 03-07-08/85085



Письмо Минфина России от 25.10.2019 № 03-13-08/82101



Письмо Минфина России от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@

Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Данная статья не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы. Следовательно, сохраняет силу принципа презумпции добросовестности налогоплательщика.

Аналогичные разъяснения даны:

- в Письме ФНС России от 18.05.2018 № ЕД-4-2/9521@
- в Письме ФНС России от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ



Письмо ФНС России от 24.07.2019 № ЕД-19-2/201

Статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

Законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком.

При этом действует принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, то есть именно на налоговые органы возложена обязанность по всесторонней оценке совокупности установленных в ходе проверки фактов и обстоятельств, которые указывают на возможность применения положений статьи 54.1 Кодекса.

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ








Письмо ФНС России от 12.07.2019 № КЧ-4-7/13613

1. На налоговом органе, оспаривающем реальность совершенных налогоплательщиком операций и обоснованность полученной в связи с этим налоговой экономии, лежит бремя доказывания обстоятельств, которые могут свидетельствовать о невозможности осуществления спорных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

При этом состав доказательной базы по данной категории споров не претерпел изменения и после вступления в силу положений, внесенных Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ в часть первую Налогового кодекса РФ (статья 54.1).

2. Налоговый орган должен представить доказательства того, что разделение бизнеса было формальным и произведено исключительно для сохранения права на применение специального налогового режима. В случаях, когда разделение видов деятельности имеет экономическое обоснование и не имеет противоправного характера, а хозяйствующие субъекты самостоятельно ведут деятельность, выполняют свои налоговые обязательства перед бюджетом, ведут учет своих доходов, суды удовлетворяют требования налогоплательщиков о признании ненормативного акта налогового органа незаконным.

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ

-  **Письмо ФНС России** от 02.07.2019 № СД-4-3/12855@
-  **Письмо ФНС России** от 06.06.2019 № БС-3-11/5545@
Ст. 54.1 НК РФ применяется, в том числе, при уплате страховых взносов.
-  **Письмо ФНС России** от 02.04.2019 № БС-3-11/3053@
Ст. 54.1 НК РФ применяется, в том числе, при исполнении обязанностей налогового агента по НДФЛ.
-  **Письмо ФНС России** от 01.03.2019 № ЕД-4-2/3659
О мерах по применению положений ст. 54.1 НК РФ к участникам биржевой торговли.
-  **Письмо Минфина России** от 15.02.2019 № 03-02-07/1/9647
Вывод о применении налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса» может быть сделан при наличии доказательств, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных **не столько на разделение бизнеса самого по себе, что признается оптимизацией предпринимательской деятельности**, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ



Письмо Минфина России от 26.12.2018 № 03-02-07/1/94732




Применительно к п. 2 ст. 54.1 НК РФ, Минфин России (со ссылкой на практику Верховного Суда Российской Федерации по вопросам применения Федерального закона № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц») указывает, что **«установление требований о выполнении контракта лично, без привлечения субподрядчиков, отвечающих потребностям и интересам заказчика, не может рассматриваться как ограничение круга потенциальных участников закупки. Запрет привлечения субподрядчиков и соисполнителей не является требованием, предъявляемым к участнику закупки, а относится к порядку исполнения договора и соответствует положениям статей 706 и 780 Гражданского кодекса Российской Федерации, предоставляющим возможность включения в договор условия о личном выполнении подрядчиком работ (оказании услуг)».**

Письмо ФНС России от 06.11.2018 № ЕД-4-2/21502@

То обстоятельство, что услуга по перевозке груза фактически оказывается не исполнителем по договору перевозки, а привлеченным им третьим лицом, о котором в транспортной накладной сведения указаны только в графе «транспортное средство», не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.



Позиция налоговых органов: Основные разъяснения Минфина и ФНС России о применении статьи 54.1 НК РФ

-  **Письмо ФНС России от 05.07.2018 № СА-4-7/12933@**
-  **Письмо Минфина России от 16.03.2018 № 03-03-06/1/16316**
Положения ст. 54.1 НК РФ применяются, в том числе, при формировании участником КГН резерва по сомнительным долгам для целей налога на прибыль.
-  **Письмо ФНС России от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889**
По результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт статьи 54.1 НК РФ.

Толкование пункта 1 статьи 54.1 НК РФ



1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате **искажения сведений**:

- о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов);
- об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@

Толкование пункта 1 статьи 54.1 НК РФ

Примеры «искажения»:

- Несвоевременное **подписание (не в том году (периоде), в котором имели место операции) актов выполненных работ, оказанных услуг, сдачи-приемки товаров** – приравнивается налоговым органом к формальному документообороту, отражению в учете нереальных операций.
- Подписание налогоплательщиком актов сдачи-приемки, когда очевидно, что документы содержат недостоверные сведения (например, принимаемые работы (объекты) объективно не могли быть выполнены (построены) за указанный в актах срок).
- **Нереальность сделки (отсутствие факта ее совершения),**
в т.ч. выполнение операций не контрагентом, а сотрудниками налогоплательщика или лицом, с которым договор на соответствующие работы, услуги, поставку товаров не заключался.

Зоны высокого риска: клининг, транспортные услуги, строительный подряд, ремонтные работы, в т.ч. автотехники; поставка потребляемых материалов и т.п.

Толкование пункта 1 статьи 54.1 НК РФ

К числу способов искажения сведений могут быть отнесены:

- Неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц.

Экономически необоснованные посредники, фактически не выполняющие никаких функций, не несущие никаких рисков, не использующие активов, т.е. фактически не участвующие в поставке товаров, выполнении работ, оказании услуг и организации соответствующих процессов.

Тест на:

- Активы; - Функции; - Риски
- Цели декларируемые и реальные
- Манипулирование ценами

Толкование пункта 1 статьи 54.1 НК РФ

Таким образом, к числу способов искажения сведений об объектах налогообложения может быть отнесено неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с искусственным вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, не выполняющих никаких функций, не несущих реальных предпринимательских рисков, не использующих активов в рамках исполнения сделки.

- Переквалификация сделок, операций, деятельности (умышленное искажение квалификации, т.е. заведомо недостоверная квалификация операций).

Примером такого искажения является новое строительство объекта, которое по документам отражается в качестве ремонта.

Взаимозависимость

Раздел V.1 НК РФ

Ст. 105.1: Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Перечень формальных оснований содержится в п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Суд не связан перечнем формальных критериев, в т.ч. предусмотренных другими отраслями законодательства

П. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017):

Помимо указанных формально-юридических признаков взаимозависимости пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ **суду предоставлено право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям.**

Учитывая при этом содержание пункта 2 статьи 105.1 Кодекса и расширенный по сравнению со статьей 20 НК РФ состав указанных в данной норме признаков взаимозависимости, возможность признания лиц взаимозависимыми на основании пункта 7 статьи 105.1 Кодекса **не ограничена случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признавались бы аффилированными лицами, дочерними и зависимыми организациями и т.п.**

Признание лиц взаимозависимыми исключительно по экономическим основаниям

Постановление АС Московского округа от 27.12.2017 по делу № А40-27311/2017

«При рассмотрении дела судами было установлено

- поступление денежных средств от заявителя на расчетные счета спорных контрагентов ООО «ФортунаМ» и ООО «Вентура» составляет 89,76% и 96% соответственно,

что свидетельствует о подконтрольности и экономической зависимости данных контрагентов заявителю».

Признание лиц взаимозависимыми исключительно по экономическим основаниям

Дело № А40-39808/2017

«От 87 до 92% поступивших денежных средств на расчетные счета ООО «Нисса», ООО «Транс Авто» и ООО «Парус» были получены от заявителя.

Данный факт свидетельствует **об экономической зависимости** контрагента от Заявителя.»

Признание лиц взаимозависимыми исключительно по экономическим основаниям

Налоговые органы исходят из того, что при наличии отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, презюмируется, что налогоплательщику должно быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в т.ч. о взаимодействии последнего с «техническими» компаниями или о неформальном привлечении персонала для выполнения обязательств по договору (без трудового или гражданско-правового договора, без уплаты налогов и т.п.).

Толкование статьи 54.1 НК РФ

*«При этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, **корректируются в полном объеме**».*

То есть, ПО МНЕНИЮ НАЛОГОВОГО ОРГАНА, НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ НЕ БУДЕТ, т.е. определения действительных налоговых обязательств нет.

С ЭТИМ НЕЛЬЗЯ СОГЛАСИТЬСЯ! ЭТО НЕ СЛЕДУЕТ ИЗ НОРМЫ, но этот подход применяется налоговым органом!

Судебная практика по вопросам налоговой реконструкции при применении ст. 54.1 НК РФ

Практика Арбитражного суда Кемеровской области

«-» Дело ООО «Кузбассконсервмолоко»

«+»Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу № А27-17275/2019 (ООО «Кузбассконсервмолоко») отменено постановлением суда апелляционной инстанции

Обстоятельства дела

- Общество учло расходы по налогу на прибыль и применило налоговые вычеты по НДС по хозяйственным отношениям с рядом контрагентов.

Основания для доначислений

- По результатам ВНП налоговый орган пришел к выводу о неправомерном учете Обществом затрат в составе расходов и применении вычетов по НДС, поскольку Обществом умышленно был создан фиктивный документооборот со спорными контрагентами.
- Налоговый орган указал, что фактически приобретение продукции (молока) осуществлялось непосредственно у сельхозпроизводителей, все спорные контрагенты взаимозависимы и подконтрольны одной группе лиц, применение Обществом налоговых вычетов по НДС не обеспечено соответствующим источником в бюджете.
- Суд первой инстанций частично (по налогу на прибыль в части реально понесенных затрат, без учета необоснованной наценки спорных контрагентов) поддержал позицию налогоплательщика. Налоговый орган подал апелляционную жалобу, рассмотрение которой состоится 04.12.2019.

ВЫВОДЫ СУДА (начало): (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

1. В обязанность налогового органа входит **установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика** за проверяемые периоды исходя из выводов, положенных в основу акта налоговой проверки и являющихся основанием для вынесения решения о доначислении соответствующих сумм налогов, начислении пеней за несвоевременную уплату налогов, а также привлечения к налоговой ответственности в соответствии с положениями Налогового кодекса. **Данная обязанность включает в себя не только выявление фактов неуплаты налогов налогоплательщиками и взыскание этих налогов, но и установление всех фактических обстоятельств, связанных с правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов за весь период проверки, а также определение действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика.**

2. **Выявление налоговым органом недобросовестных, в т.ч. умышленных действий налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды:**

- **не снимает с налогового органа обязанностей по определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, хотя и возлагает на последнего риски, связанные с применением расчетного метода;**

- **не является основанием для искажения данного размера вследствие отказа в принятии расходов по соответствующим операциям при полном учете связанных с ними доходов;**

- **не является основанием для применения не предусмотренных законом дополнительных санкций в виде неучета расходов, отказа в применении подлежащей ставки налога;**

- **влияет на выбор основания привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения: п. 1 ст. 122 НК РФ (без умысла) или п. 3 ст. 122 НК РФ (при наличии умысла).**

Те нормы налогового законодательства, на основании которых высшими судебными инстанциями были выработаны вышеизложенные правовые позиции, не претерпели изменений, в т.ч. и с введением в действие ст. 54.1 НК РФ.

Поэтому суд руководствуется указанными правовыми позициями.

ВЫВОДЫ СУДА (продолжение): (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

4. Из наименования и содержания ст. 54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий п. 2 указанной статьи, установлен запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком именно по недостоверным (формальным) документам, **что не освобождает налоговые органы от обязанности проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.**
5. В пояснительной записке к законопроекту № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что проект подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. В пояснительной записке обосновывается преемственность законопроекта выработанной судебной практикой и наукой концепции налоговой выгоды со ссылкой на Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.
6. **Введение ст. 54.1 НК РФ в главу 8 общей части НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов» не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения, введением дополнительных составов налоговых правонарушений и санкций, сужением полномочий налоговых органов. С учетом изложенного суд не может согласиться с предложенной инспекцией трактовкой ст. 54.1 НК РФ и руководствуется правовыми позициями, выработанными высшими судебными инстанциями по вопросам налоговой выгоды.**

ВЫВОДЫ СУДА (окончание): (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

- 7. Доначисляя налог на прибыль организаций, инспекция, не оспаривая факт несения расходов, исходила из невозможности их учета на основании ст. 54.1 НК РФ, поскольку они понесены по операциям не со спорными контрагентами, а по неоформленным отношениям с реальными сельхозпроизводителями. Материалами дела подтвержден факт движения товара, использования его заявителем в производственной деятельности, факт и размер понесенных расходов.*
- 8. Отказ в учете указанных экономически обоснованных расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.**
- 9. Общая сумма затрат без учета необоснованной наценки спорных контрагентов составила 56 000 345,73 руб., чему соответствует доначисление налога в размере 11 200 069 руб. С учетом изложенного расходы заявителя по налогу на прибыль в размере 56 000 345,73 руб. суд признает обоснованными; доначисление по налогу на прибыль организаций в размере 11 200 069 руб., соответствующие пени и штраф - незаконными.*

«-» Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2020 N 07АП-8985/19(2) по делу N А27-17275/2019 (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

1. Если налогоплательщик вышел за пределы осуществления прав, то в силу положений ст. 54.1 НК РФ он лишается, *«как недобросовестный налогоплательщик, преференций в виде права на учет расходов и права на вычеты в полном объеме»*.
2. *«Положения статьи 54.1 НК РФ по своему содержанию являются новыми легальными требованиями к налогоплательщикам, цель которых определена необходимостью исключения из финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей действий, направленных на злоупотребление предоставленными ему налоговым и гражданским законодательством правами»*. На этом основании суд посчитал возможным игнорировать позиции высших судебных инстанций, сформулированных до вступления в силу ст. 54.1. НК РФ, т.е. до 19 августа 2017 года, требующих от налоговых органов определять действительные налоговые обязательства налогоплательщика даже в том случае, если он уличен в участии в налоговой схеме. При этом налогоплательщик мог быть привлечен к повышенной ответственности в виде штрафа в размере 40%, а не 20%, от неуплаченной суммы налога.

3. НО! Определением КС РФ от 29 мая 2018 г. N 1152-О, было установлено, что порядок введения данной статьи в действие не нарушает ст.ст.54,57 Конституции и ст. 5 НК РФ. То есть норма не может быть истолкована, как ухудшающая положение налогоплательщика. Иначе ее нельзя было бы применять к операциям, имевшим место до ее введения.

ВЫВОДЫ СУДА (продолжение): (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

4. Поскольку в случае, если бы налогоплательщик действовал добросовестно, а именно не включал в цепочку поставки молока от сельхозпроизводителей подконтрольные организации ООО "Фин Лайт" (ИНН 7017135915), ООО "ФинЛайт" (ИНН 7017356417), ООО "Молопттранс", не создавал фиктивного документооборота с целью добавления к цене товара добавленной стоимости (наценки) и возможности применения вычета "входного" НДС, уменьшения налоговой базы и суммы подлежащих к уплате налогов в бюджет посредством замены лиц, фактически поставляющих проверяемому налогоплательщику сырое молоко на проблемных контрагентов, которые в действительности не совершали хозяйственных операций, то у него отсутствовали бы затраты по хозяйственным операциям с проблемными контрагентами и, соответственно, налогооблагаемая база, с которой осуществляется исчисление налога, подлежащего уплате в бюджет, формировалась бы без учета этих затрат.
5. Довод налогоплательщика о необходимости исчисления реального размера предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при расчете налога на прибыль исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, отклоняется как основанный на ошибочном толковании норм налогового законодательства, поскольку в данном случае отсутствуют условия, предусмотренные статьей 31 НК РФ, дающие право налоговому органу определять суммы налогов расчетным путем.

ВЫВОДЫ СУДА (окончание): (ООО «Кузбассконсервмолоко»)

6. Суд апелляционной инстанции не может согласиться с выводом суда первой инстанции о том, что налогоплательщик, вовсе не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, то есть будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, который представил документы, не соответствующие требованиям статьи 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности. Положения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ допускают применение расчетного метода определения сумм налога в исключительных случаях, а именно при создании действиями (бездействием) налогоплательщика невозможности исчислить налог в установленном законом порядке. Указанные действия в рамках рассмотрения настоящего дела отсутствуют.

«+» Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 N Ф09-9691/19 по делу N А50-17644/2019 (ООО "СИВА ЛЕС«)

Обстоятельства дела

- Общество учло расходы по налогу на прибыль и применило налоговые вычеты по НДС по хозяйственным отношениям с поставщиком фанерного кряжа и дров технологических.

Основания для доначислений

- По результатам ВМП налоговый орган пришел к выводу о неправомерном учете Обществом затрат в составе расходов и применении вычетов по НДС, поскольку Обществом умышленно был создан фиктивный документооборот со спорными контрагентами.
- Налоговый орган указал, что фактически Обществом сделки с поставщиком не заключались, а имело место фактическое приобретение фанерного кряжа и дров технологических для целей поставок на фанерный завод у лесозаготовителей, не являющихся плательщикам НДС.
- Суд кассационной инстанции нашел выводы нижестоящих судов о незаконном применении Обществом спорных налоговых вычетов по НДС в полной мере соответствующими положениям статьи 54.1, 171, 172 НК РФ.

«+» Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 N Ф09-9691/19 по делу N А50-17644/2019 (ООО «СИВА ЛЕС»)

1. Суд нашел ошибочными выводы судов нижестоящих инстанций о правомерности доначисления налога на прибыль в оспариваемой сумме.
2. Как следует из акта проверки и оспариваемого решения налогового органа, **единственным основанием для отказа в получении налоговой выгоды применительно к налогу на прибыль послужили те же обстоятельства, что и по НДС**, а именно создание **Обществом фиктивного документооборота** в отношении поставщика при фактическом приобретении фанерного кряжа и дров технологических у лесозаготовителей, не являющихся плательщикам НДС.
3. Ссылки налогового органа на нарушение налогоплательщиком правил ведения бухгалтерского учета в проверяемом периоде как основание для отказа в принятии спорных затрат при исчислении налога на прибыль, по мнению суда кассационной инстанции, необоснованно приняты судами во внимание с учетом того, что факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю (фанерному заводу) инспекцией не отрицаются.
4. **В качестве правового обоснования непринятия расходов на приобретение спорного товара для целей исчисления налога на прибыль** инспекция сослалась на положения части 2 статьи 54.1 НК РФ: обязательства по спорной сделке (приобретение лесоматериала для целей поставки в адрес фанерного завода) исполнены не поставщиком при том, что обязательства по исполнению сделки не переданы по договору или в силу закона иному лицу.

ВЫВОДЫ СУДА (продолжение): (ООО «СИВА ЛЕС»)

5. Судами обеих инстанций этот вывод инспекции полностью поддержан с указанием на то, что факт исполнения спорной сделки не тем лицом, от имени которого соответствующая сделка была оформлена, а иными лицами (лесозаготовителями), следует расценивать как отсутствие реальной хозяйственной операции именно с названным в договоре контрагентом, что является достаточным основанием не только для отказа в праве на вычет по НДС, но и на учет соответствующих расходов по налогу на прибыль.
6. Между тем подобное толкование положений части 2 статьи 54.1 НК РФ носит сугубо формальный характер, при котором не учтено то, что данная норма не устанавливает те последствия невыполнения указанных в ней требований, которые вменены налогоплательщику в рамках настоящего дела.
7. Запрет на проведение так называемой "налоговой реконструкции" налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в рассматриваемой норме отсутствует.
8. Более того, применение положений части 2 статьи 54.1 НК РФ налоговым органом и судами необоснованно произведено в отрыве от основополагающих положений действующего налогового законодательства, а именно положений статьи 57 Конституции Российской Федерации, статьи 3 НК РФ, устанавливающих правило о том, что налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

ВЫВОДЫ СУДА (продолжение): (ООО «СИВА ЛЕС»)

9. *Подход же, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, **неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика** (статьи 247, 252, 313 НК РФ).*
10. *Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53) изложил в полной мере соответствующую статье 3 НК РФ правовую позицию, согласно которой определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.*
11. *Конституционный Суд Российской Федерации также придерживается подхода, согласно которому положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 N 1440). Таким образом, **выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.***



- Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 14.10.2019 по делу N A27-20401/2019 (налогоплательщик - ООО «Спецсервис»);
- Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 21.10.2019 по делу N A27-18448/2019 (налогоплательщик - ООО «Обогащительная фабрика «Коксовая»);
- Решение Арбитражного суда Калининградской области от 10.12.2019 по делу N A21-8518/2017 (налогоплательщик - ОАО «Силикатстром»);
- Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 N Ф09-9691/19 по делу N A50-17644/2019 (налогоплательщик – ООО «СИВА ЛЕС»);
- Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 27.01.2020 по делу N A27-14675/2019 (налогоплательщик - ООО «Сибирская инжиниринговая торговая компания»).



- Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу N А27-17275/2019 (отменено Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2020 N 07АП-8985/19(2)) (налогоплательщик – ООО «Кузбассконсервмолоко»);
- Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 18.12.2019 N 04АП-6295/2019 по делу N А19-7990/2019 (налогоплательщик - ООО «СибГрадСтрой»);
- Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 17.01.2020 по делу N А19-3712/2019 (налогоплательщик - ООО «Торес»);
- Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 21.01.2020 по делу N А56-85058/2019 (налогоплательщик - ООО «БАЛТИЙСКАЯ ЭКСПЕДИТОРСКАЯ КОМПАНИЯ»);
- Решение Арбитражного суда Республики Коми от 23.01.2020 по делу N А29-11218/2019 (налогоплательщик - ООО «Ремстроймонтаж»);
- Решение Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020 по делу N А76-46624/2019 (налогоплательщик – ООО Фирма «Мэри»);
- Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 29.01.2020 по делу N А27-11192/2019 (налогоплательщик - ООО «ЭнергоМонтажСервис»);
- Решение Арбитражного суда Московской области от 03.02.2020 по делу N А41-83291/2019 (налогоплательщик - ООО «Орехово-Зуевская УК ЖКХ»);
- Решение Арбитражного суда Ростовской области от 10.02.2020 по делу N А53-33050/2019 (налогоплательщик - АО «Донаэродорстрой»).

**Судебная практика, подтверждающая
обязанность налоговых органов определять
действительный размер налоговых
обязательств налогоплательщиков**

Основные подходы позиции защиты

- Статья 54.1 НК РФ не регламентирует последствия невыполнения указанных в ней ограничений и не отменяет необходимость применения ст. 31 НК РФ, т.е. использования расчетного метода при документальной неисправности операций в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни или объектах налогообложения (кроме случаев отражения в учете фиктивных сделок), а также случаев невыполнения «теста надлежащей стороны сделки».
- Вывод о необходимости применения расчетного метода для случаев отсутствия документов или признания их ненадлежащими выработан Президиумом ВАС РФ в постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 по делу АО «Камский завод ЖБИ», который впоследствии был закреплен Пленумом ВАС РФ в пункте 8 постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».
- Такой подход судов полностью согласуется с правовой позицией Конституционного Суда РФ, который признал, что право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц; иное, вопреки конституционному принципу равенства всех перед законом и судом ([статья 19](#) Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона ([Определение](#) от 10.11.2016 № 2561-О).

Практика Конституционного Суда РФ

Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П (Егоров А.Д. и Чуев Н.В.)

*Согласно п. 4 ст. 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Неправильное исчисление налога может заключаться не только в занижении, но и в завышении налоговой базы. **Налоговый орган обязан в ходе проверки не только доначислять неуплаченные налоги и сборы в случае выявления ошибок в определении налоговой базы по налогу на прибыль (излишне учтенные расходы), но и учитывать выявленные в ходе проверки неучтенные расходы.***

Определение КС РФ от 10.03.2016 № 571-О (ООО «Чебаркульская птица»)

Таким образом, сами по себе правила осуществления выездной налоговой проверки, предполагающие возможность пересмотра размера налоговой обязанности налогоплательщика за конкретный налоговый период по сравнению с ранее установленным ее размером в рамках камеральной налоговой проверки (а значит, и изъятие в бюджет ранее предоставленной налогоплательщику суммы возмещенного налога), не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков. Более того, будучи обеспеченными судебным контролем, они представляют собой механизм определения действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, необходимый с точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере уплаты налогов и сборов.

Определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О (Бунеев С.П.)

Это предполагает доначисление суммы налогов так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, т.е. на основании НК РФ.

Практика Верховного Суда РФ

Определение ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 (ООО «ФК Пульс»)

Результатом налоговой проверки не может выступать доначисление недоимки, которая не должна была возникнуть у проверяемого лица при надлежащем соблюдении им требований законодательства о налогах и сборах, что свидетельствует о необходимости в ходе налоговой проверки установления действительных налоговых обязательств налогоплательщиков, так как в силу п. 4 ст. 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Определение ВС РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 (АО «СУЭК-Кузбасс»)

Выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции. Иной подход по существу означал бы применение к налогоплательщику меры юридической ответственности, не установленной законодательством, что недопустимо.

Определение ВС РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 (АО «Бамстройтоннель»)

Проведение двусторонней реституции в 2013 году ввиду признания совершенной в 2011 году сделки недействительной является новой хозяйственной операцией, которая подлежит отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и налоговом учете на дату ее совершения. В связи с этим суды признали обоснованным вывод инспекции о том, что общества отсутствовали основания для корректировки своих налоговых обязательств за налоговый период, в котором спорная сделка купли-продажи имущества была совершена.

Практика Верховного Суда РФ

Определение ВС РФ от 21.02.2017 № 305-КГ16-14941 (ГБУ «Жилищник района Хорошево-Мневники»)

Пересмотр по результатам выездной налоговой проверки выводов о необоснованности возмещения НДС, ранее сделанных в решении, вынесенном по результатам камеральной налоговой проверки, влечет за собой и пересмотр последующих решений инспекции, принимаемых согласно статье 176 Налогового кодекса и опосредующих процедуру возмещения налога.

Определение ВС РФ от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478 (АО «Газпромнефть-Ноябрьскнефтегаз»)

На инспекции лежит обязанность учесть произведенные в ходе выездной налоговой проверки начисления по соответствующим налогам и отразить их в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что правильность исчисления налога на прибыль входила в предмет проводимой проверки.

Определение ВС РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 (ЗАО «Обьнефтегеология»)

Указание о необходимости уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога при условии, что налог на прибыль организаций входит в предмет выездной налоговой проверки, свидетельствует о необходимости установления действительных налоговых обязательств, если у налогового органа такая возможность имеется.

Практика Высшего Арбитражного Суда РФ

Постановление Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 № 1001/13 (ООО «Газпром добыча Краснодар»)

У инспекции не было препятствий для определения действительного размера налоговой обязанности ввиду того обстоятельства, что сумма недоимки рассчитывалась в том числе на основании счетов-фактур, в которых были отражены суммы предъявленного продавцом товара налога. Правовая позиция о необходимости определения в ходе выездной налоговой проверки действительного размера налоговой обязанности при переквалификации налоговым органом совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций была сформулирована Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 06.07.2010 № 17152/09.

Постановление Президиума ВАС РФ от 29.10.2013 № 7764/13 (ЗАО «Позитив»)

Обществом заявлено имущественное требование, основанное на утверждении, что при исчислении, удержании и перечислении налога с выплаченного дохода налоговый агент не применил соответствующую льготу, судам надлежало для проверки довода общества о наличии у него переплаты в заявленном размере привлечь к рассмотрению спора в качестве третьих лиц организацию - налогового агента и налоговый орган, в котором эта организация состоит на налоговом учете. Совершение данных процессуальных действий позволило бы установить реальный размер налогового обязательства общества и, следовательно, сумму налога, подлежащую возврату из бюджета.

Практика Высшего Арбитражного Суда РФ

Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 (ОАО «Камский завод ЖБИиК»)

*При принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, **реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.***

Постановление Президиума ВАС РФ от 10.04.2012 № 16282/11 (ИП Михеева Е.Е.)

*Применяя нормы НК РФ, инспекция должна была определить размер налогов, исходя из особенностей деятельности проверяемого налогоплательщика и сведений, полученных как из документов, находящихся в ее распоряжении, так и путем сопоставления этих сведений с информацией о деятельности аналогичных налогоплательщиков. **Неприменение положений действующего налогового законодательства повлекло необоснованное исчисление инспекцией налогов в сумме, не соответствующей размеру фактических обязательств предпринимателя.***

Практика Высшего Арбитражного Суда РФ

Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09

(ОАО «Молочный завод «Сыктывкарский»)

Инспекция при этом необоснованно не учла возражения завода о необходимости уменьшения доначисленных налогов на прибыль и на добавленную стоимость ввиду включения им вознаграждения, полученного по указанным договорам, в расчет налоговой базы по данным налогам. Кроме того, доначислив 2 887 021 рубль 25 копеек единого социального налога, инспекция в силу положений подпункта 1 пункта 1 статьи 264, подпункта 1 пункта 7 статьи 272 Кодекса была обязана уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на эту сумму.

Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 1997/10 (ООО «Мизапромет»)

Даже при вменении налогоплательщику участия в налоговой схеме с целью получения необоснованной налоговой выгоды налоговые органы обязаны определить действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом налогов, уплаченных не только им самим, но и лицами, участвующими в налоговой схеме.

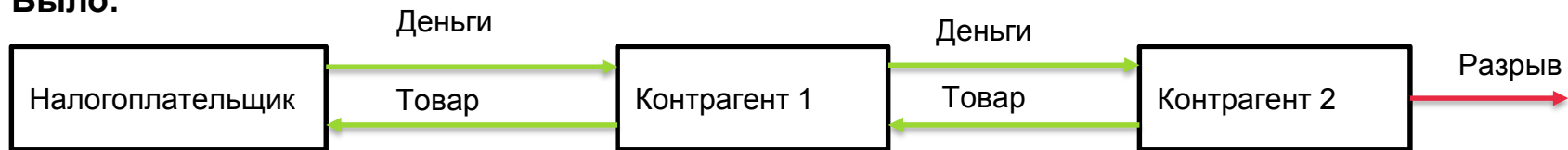
**Примеры из практики ФБК по
сопровождению налоговых проверок,
свидетельствующие о недобросовестном
налоговом администрировании**

«Склонение контрагентов к обнулению деклараций»: злоупотребление

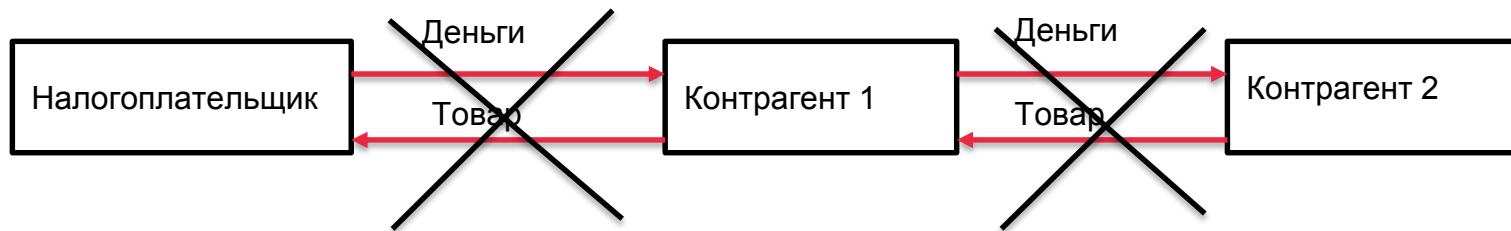
В практике работы налоговых органов при проведении проверки стали возникать случаи, когда проверяющие оказывают давление на контрагентов и склоняют их к сдаче «нулевых» уточненных деклараций.

Это влечет фактически к искусственному созданию налогового разрыва.

Было:



Стало после «обнуления» декларации:



«Склонение контрагентов к обнулению деклараций»: ответ

При возникновении такой ситуации возможно несколько вариантов реакции со стороны налогоплательщика. Вариативность зависит от момента, когда налогоплательщик узнал о таких действиях.

1. Если факты давления выявились на стадии проверки (контрагент-партнер сообщил о таких действиях налоговой службы):
 - Необходимо зафиксировать подобные предложения налоговиков – включение соответствующих показаний в протокол (комиссии, дачи пояснений, допроса и т.п.) или под диктофонную запись.
 - Разъяснить контрагенту право на отказ от подобных незаконных действий (поскольку включение заведомо недостоверных сведений в декларацию является нарушением), а также право на подачу в вышестоящий налоговый орган соответствующей жалобы.
 - Если контрагент по настоянию налоговиков все-таки подаст уточненные декларации, то необходимо иметь сведения о документальном подтверждении давления для последующего использования как доказательства незаконности и несоответствия действительности сведений уточненной налоговой декларации.

«Склонение контрагентов к обнулению деклараций»: ответ

Подобные факты могут быть выявлены и после проведения проверки.

2. Если факты давления выявились после проведения проверки (контрагент-партнер сообщил о таких действиях налоговой службы):

- Необходимо собрать доказательственную базу, подтверждающую данные факты (взять показания у директора контрагента (допрос у нотариуса), запросить первоначальные декларации и уточненные декларации).
- Использовать полученные сведения как доказательство злоупотребления полномочиями проверяющими лицами при оспаривании доначислений, основанных в том числе на фактах подачи таких «нулевых» деклараций.

«Склонение контрагентов к обнулению деклараций»: ответ



Как самостоятельно (без наличия сообщений от контрагентов) выявить подобные ситуации:

- Сравнить отчетность, публикуемую в открытых базах данных (СПАРК, Контур и т.п.), по соответствующему периоду с отчетностью, представленной в материалах проверки.

Дело в том, что в соответствующих базах не всегда успевает появляться информация по уточненным декларациям и, соответственно, появляются расхождения:

В базе СПАРК – контрагент заплатил налоги.

В материалах проверки – «нулевая» декларация.

