

Основные нарушения, выявленные по результатам выездных и камеральных налоговых проверок. Правоприменительная практика рассмотрения вопросов получения необоснованной налоговой выгоды.

1. Применение статьи 54.1 НК РФ.

Введенная Законом №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ» статья 54¹ НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. Статья 54¹ НК РФ не является сбором правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление Пленума № 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

При этом сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом.

Таким образом, понятия, отраженные в Постановлении Пленума № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Закона № 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона, т. е. после 18.08.2017г.

Так, пунктом 1 статьи 54¹ НК РФ предусмотрен запрет уменьшения 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.

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, у налогоплательщика сохраняется принцип должной осмотрительности по отношению к своим контрагентам. На сайте ФНС

имеется информационный ресурс РИСКИ БИЗНЕС через который вы можете себя подстраховать, получив уже имеющуюся в налоговом органе информацию о контрагенте.

Согласно пункту 2 статьи 54¹ НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 указанной статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих двух условий:

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

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Пункт 2 указанной статьи содержит условия, только при соблюдении которых у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не только налоговая экономия.

В подпункте 2 пункта 2 статьи 54¹ НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Таким образом, при ведении финансово-хозяйственной деятельности и заключении договоров, необходимо учитывать требования вышеуказанной статьи 54,1 НК РФ.

2. Применение налоговыми агентами льготных условий налогообложения при исчислении налога на прибыль с доходов иностранных организаций.

В соответствии со ст. 310 НК Российской Федерации в случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов (дивиденды, проценты по займам, кредитам, роялти, доходы от авторских прав и лицензий), которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 настоящего Кодекса.

февраля 2016г. согласно п.1 статьи 312 НК РФ при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом

соответствующего иностранного государства. В случае, если такое подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык. Помимо этого иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

Предоставление иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанных подтверждений налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, является основанием для освобождения такого дохода от удержания налога у источника выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

(п. 1 в ред. Федерального закона от 15.02.2016 N 32-ФЗ)

За последнее время налоговыми органами было проведено ряд налоговых проверок, по результатам которых сделаны выводы о неправомерном применении норм международных соглашений в случаях, когда иностранные компании не являются фактическими получателями дохода. Данные выводы поддержаны судами в т. ч. Верховным судом РФ. Минфин России в письме от 09.04.2014г. N 03-00-РЗ/16236 разъяснил, что для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) это лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, т.е. лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу.

3. Неправомерность применения налоговых вычетов по НДС по счетам-фактурам организаций-банкротов.

Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» пункт 2 статьи 146 НК РФ дополнен подпунктом 15, согласно которому не признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами). Данные положения вступили в силу с 01.01.2015.

Соответственно, выставление счет-фактуры с выделением налога на добавленную стоимость организацией, признанной решением арбитражного суда несостоятельной (банкротом), не является основанием для ее контрагента на применение налогового вычета.

Вышеуказанная позиция подтверждается Решением Верховного суда РФ от 15.03.2018г. Дело N АКПИ17-1162, определением Верховного Суда Российской Федерации от 14.07.2017 № 309-КГ17-8703, а также постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24.08.2017 № Ф02-3960/2017 по делу № А19-19614/2016, постановлением Арбитражного суда Московского округа от 13.03.2017 № Ф05-1981/2017 по

делу № А40-215862/2015, постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 05.05.2017 № Ф10-1275/2017 по делу № А54-7448/2015.

Судами указано, что поскольку продажа имущества организации–банкрота с 01.01.2015 в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) должна осуществляться без налога на добавленную стоимость и без выделения его в продажной стоимости в первичных и платежных документах и без выставления счета–фактуры, соответственно, спорные счета–фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка установленного Кодексом, не могут являться основанием для принятия покупателями предъявленных продавцами сумм налога к вычету.