**Доклад начальника правового отдела УФНС России по Иркутской области А.П. Циваня «Изменение судебной практики рассмотрения споров с участием налоговых органов»**

В 2021 году количество рассмотренных судебных споров снизилось на 35% или в 1,5 раза (со 136 дел до 89 дел) относительно данных за 2020 год. Наряду со снижением общего числа судебных дел в 2,7 раза сократилась сумма рассмотренных требований (с 796 млн. руб. до 294 млн. рублей).

Снижение общего количества налоговых споров, рассмотренных в судебном порядке, обусловлено сокращением числа судебных дел, рассмотренных по заявлениям налогоплательщиков об оспаривании решений налоговых органов, вынесенных в соответствии со статьей 101 НК РФ, с 71 спора до 34 дел, то есть практически в 2 раза. Рассмотренная сумма требований по данной категории дел сократилась более чем в 3 раза с 757 млн. руб. до 234 млн. рублей.

Также в 2021 году на 11 единиц (с 56 до 45 дел) снизилось количество споров по заявлениям налогоплательщиков об обжаловании действий налоговых органов. При этом сумма рассмотренных требований увеличилась на 54% с 39 млн. руб. до 61 млн. руб. (за счет судебного спора по заявлению ООО «РУСАЛ БАЗ» с суммой требований 37 млн. рублей).

В категории судебных дел об обжаловании налогоплательщиками решений налоговых органов, вынесенных в соответствии со статьей 101.4 НК РФ изменения не значительны, в 2021 году судами области рассмотрено 7 таких дел с суммой требований 18 тыс. руб. (на одно дело меньше, чем в 2020 году), на сумму требований 18 тыс. руб. (на 3 тыс. руб. больше, чем в 2020 году).

Рассмотрение споров по заявлениям налогоплательщиков об обжаловании решений налоговых органов, вынесенных в соответствии со статьей 101 НК РФ

По данной категории дел судами в 2021 году вынесено 34 судебных акта на сумму 234 млн. рублей. В том числе рассмотрено 10 споров, где судами оценивалась правомерность решений налоговых органов, вынесенных с применением положений статьи 54.1 НК РФ. Сумма требований по данным делам составила 156 млн. рублей.

При этом следует отметить, что если и подводить какие то итоги, то только промежуточные, практика еще нарабатывается. Из состоявшихся в 2021 году судебных дел только одно дело прошло рассмотрение в кассационной инстанции (ООО «СтройДорХолдинг» - отказано в передаче для рассмотрения в СК ЭС ВС РФ), 5 дел рассмотрены в апелляции (Кочетков А.Ю., ООО «Радий», ООО «Технополис», ООО «УМР», ООО «Русмайнингсервис»).

Напоминаю, что 18.07.2017 принят Федеральный закон №163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон от 18.07.2017 №163-ФЗ).

Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации дополнена статьей 54.1 "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов".

В соответствии с пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ 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.

Согласно пункту 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 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 второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих 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.

Вместе с тем обращается внимание, что законодателем в пункте 3 статьи 54.1 Кодекса закреплены положения, исключающие из практики налоговых органов формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов. В частности, предусмотрено, что такие обстоятельства, как 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.

*Для понимания применения статьи 54.1.необходимо обратиться к письму ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@*

Адресовано нижестоящим налоговым органам с рекомендациями, как инспекциям следует проводить налоговый контроль и обосновывать свою позицию в спорах с налогоплательщиками по ст. 54.1 НК РФ.

Отметим, что в нем ФНС больше не отрицает возможность налоговой реконструкции, т.е. определения действительных налоговых обязательств. Ранее предполагался иной подход: при выявлении искажений фактов хозяйственной жизни, которые допустил налогоплательщик, вне зависимости от реального исполнения сделки снимались как вычеты, так и расходы.

Изменение подхода к налоговой реконструкции произошло после рассмотрения судами такого «знакового» дела, как «Кузбассконсервмолоко» - А27-17275/2019.

Напомним себе, что судом первой инстанции решение налогового органа было отменено в части налога на прибыль, поскольку было установлено, что фактически поставка молока осуществлялась на завод непосредственно с/х производителями. «Технические» компании встроены для наращивания цены сырья и формирования «входного» НДС.

Налоговым органом по сути установлены параметры прикрываемой сделки и умышленные действия налогоплательщика по организации фиктивного документооборота.

В частности, доставку сырья осуществлял привлеченный налогоплательщиком перевозчик, в ТТН в качестве грузоотправителей значились с/х производители, грузополучателем – заявитель, «технические» компании фигурировали в ТТН заказчиками (плательщиками) поставки молока, при этом подписи должностных лиц этих компаний отсутствовали.

Ветеринарные сопроводительные документы и данные лабораторных исследований не содержали сведений о проблемных контрагентах. Таких сведений не содержали и акты о расхождении при приемке молока. Руководители реальных поставщиков указали на длительные связи с обществом, которое контролировало процесс поставок, качество сырья, организовывало доставку, инициатором перезаключения договоров с «техническими» компаниями являлся налогоплательщик, либо о существовании таковых свидетелям известно не было. Документооборот со спорными контрагентами сформирован в течение непродолжительного времени, когда функции единоличного исполнительного органа заявителя исполнялись управляющей организацией, однако, как до, так и после указанного периода были оформлены прямые отношения с сельхозпроизводителями.

Суд первой инстанции, руководствуясь Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П, Определениями Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О и от 04.07.2017 № 1440-О, Постановлением №53, пунктом 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2017 №1, отменил решение Инспекции в части доначисления налога прибыль, поскольку пришел к выводу о необходимости определения Инспекцией в рамках выездной налоговой проверки действительного размера налоговых обязательств заявителя, указав, что отказ в учете экономически обоснованных расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.

Апелляционная инстанция, отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требования Общества в полном объеме, исходила из того, что установленные в ходе налоговой проверки обстоятельства совершения Обществом хозяйственных операций свидетельствуют о недобросовестном поведении налогоплательщика, совершении им действий, направленных на неполную уплату налогов путем включения в "цепочку" поставки молока от сельхозпроизводителей подконтрольных организаций (Контрагентов), создании 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 заявителю сырое молоко, на "проблемных" Контрагентов, которые в действительности не совершали хозяйственных операций по отгрузке, поставке, перевозке, передаче молока; в связи с чем суд апелляционной инстанции поддержал доводы Инспекции о несоблюдении Обществом условий, установленных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, и правомерности доначисления налога на прибыль (соответствующих сумм пеней и штрафа).

Кассационная инстанция отменила постановление суда апелляционной инстанции, оставила в силе судебный акт АС Кемеровской области, указав на ошибочность ссылок Инспекции на письма Федеральной налоговой службы от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@), согласно которым введение в действие статьи 54.1 НК РФ является основанием для кардинального изменения судебной практики; при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

Из буквального толкования статьи 54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий пункта 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.

Позиция Инспекции приводит к тому, что налогоплательщик, не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода (ст. 31 НК РФ), то есть будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие в полном объеме требованиям статьи 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности.

Суд кассационной инстанции определил, что выявление искажений в сведениях о фактах хозяйственной деятельности предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом. В рассматриваемом случае, - как если бы договоры были напрямую заключены с сельхозпроизводителями.

Выработанные ранее высшими судебными инстанциями правовые позиции по вопросам налоговой выгоды не претерпели изменений с введением в действие статьи 54.1 НК РФ, в связи с чем установление действительного размера налоговых обязательств Общества по налогу на прибыль исходя из общей суммы затрат без учета необоснованной наценки со стороны спорных контрагентов является обоснованным.

Доводы налогового органа о том, что статьей 54.1 НК РФ были ужесточены требования к налогоплательщикам (установлены обстоятельства, выявление которых допускает полный отказ в возможности реализации прав на получение налоговых вычетов и учет расходов при налогообложении прибыли) отклонен судом кассационной инстанции, как основанный на неверном толковании нормы права.

Следует отметить, что дальнейшее обжалование судебных актов по делу не производилось, т.е. ПУ ФНС жалобу в ВС РФ не согласовало.

Таким образом, очевидным стало изменение подхода ФНС к вопросу о налоговой реконструкции, можно считать рассмотренный спор «переломным» в данном вопросе, поскольку суды на уровне округа определили «реконструкции быть».

Как итог - с марта этого года мы существуем в реалиях письма *ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@.*

Основные моменты, на которые следует обращать особое внимание, доказывая получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (ННВ).

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

- реальность;

- исполнение сделки надлежащим лицом;

- действительный экономический смысл;

- наличие деловой цели (кроме уменьшения налоговой обязанности).

Реальность операций

Следует в первую очередь выяснить, была ли операция в действительности и получил ли налогоплательщик исполнение по сделке (п. 2). Если инспекция обнаружит, что сделка нереальная, то проверять ее по другим критериям уже не имеет смысла. Такую операцию не учитывают в целях налогообложения.

Реальную сделку следует оценить по остальным критериям. Однако здесь могут выявиться искажение сведений (примеры в п.1 письма):

- по налогу на имущество организаций - построенную недвижимость не включили в ОС;

- акцизы - не отразили "подакцизные характеристики" продукции;

- ЕНВД - исказили параметры деятельности;

- по спецрежимам - раздробили бизнес.

Исполнение надлежащим лицом

Обязательство по сделке должно исполнить надлежащее лицо - то, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то, у которого такая обязанность есть по договору или закону. По этому критерию инспекции следует выявить среди контрагентов "технические" компании (п. 4). Такие организации не ведут деятельность в своих интересах, не имеют нужных активов и не выполняют реальных функций. Доказывают тот факт, что контрагент не мог исполнить обязательств по договору, следующие обстоятельства (п. 6):

- на момент совершения сделки местонахождение лица неизвестно;

- у контрагента нет достаточного персонала, ОС, активов, складов, транспорта, разрешений, лицензий и т.д.;

- невозможно реально провести операции с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных и трудовых ресурсов;

- между контрагентом и третьим лицом нет обязательств, чтобы возложить на последнее исполнение по договору;

- контрагент проводит по счету расходные операции, необычные для вида деятельности, по которому заключена сделка с налогоплательщиком;

- нет других подтверждений реальной экономической деятельности (в ЕГРЮЛ указано на недостоверность сведений о руководителях и участниках, нет сайта или иного информирования о деятельности компании и др.).

Далее Инспекция определит [форму вины налогоплательщика](#P35), т.е. установит, знал ли он или должен был знать, что компания "техническая" (п. 4). Кроме того, Инспекция должна оценить [обстоятельства выбора контрагента](#P52).

Форма вины

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

- поведение участников сделки и должностных лиц налогоплательщика при заключении договора и принятии исполнения не соответствует стандартам разумного поведения участника оборота в сходных обстоятельствах;

- документооборот нетипичен, в документах есть ошибки и неполные сведения, поскольку их заполняли формально, не рассчитывая их использовать для защиты прав;

- меры по защите нарушенного права не принимали.

Во всех этих случаях инспекция должна запросить у налогоплательщика пояснения. О том, что действия направлены на уменьшение налоговой обязанности, говорит, в частности (п. 8):

- обналичивание денег самим налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;

- использование этих средств на нужды налогоплательщика, его должностных лиц, взаимозависимых, аффилированных и других лиц;

- одни и те же IP-адреса;

- обнаружение печатей и документации контрагента на территории налогоплательщика.

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

Если доказали, что налогоплательщик преследовал цель неправомерно уменьшить налоговую обязанность или знал о "техническом" характере контрагента, то считается, что правонарушение он совершил умышленно (п. 19). Значит, применим штраф по п. 3 ст. 122 НК (в 2 раза больше).

Если же поведение налогоплательщика просто не соответствовало разумному, т.е. ожидаемому в сходных ситуациях, речь должна идти о неосторожной форме вины. В этом случае штраф исчисляется по общей норме.

Следует иметь в виду: даже когда реальность операции не оспаривается, принять НДС к вычету и учесть расходы по документам "технического" контрагента нельзя.

Выбор контрагента

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

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

- было ли известно налогоплательщику о фактическом местонахождении контрагента, его производственных и складских помещений;

- получал ли налогоплательщик какие-то сведения о положении контрагента, в т.ч. с помощью сервисов ФНС;

- есть ли в открытом доступе информация о контрагенте;

- не противоречила ли сделка бизнес-стратегии налогоплательщика, т.е. не была ли непрофильной, сверхрисковой и т.д.;

- есть ли в договоре условия, отличающиеся от обычаев делового оборота (длительная рассрочка и др.).

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

Кроме того, по вопросу должной осмотрительности (п. 21) рекомендуется обратиться к позиции ВС РФ (Определения от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 (АО «Звездочка»), от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 (АО «Красноярский завод цветных металлов им. В.Н. Гулидова»).

Суть в следующем: если у контрагента есть достаточно экономических ресурсов для исполнения сделки, выбор налогоплательщика соответствует обычаям делового оборота. Негативные же последствия могут быть лишь тогда, когда инспекция докажет, что налогоплательщик знал о нарушениях контрагента и получал от этого выгоду. Необходимо взять на вооружение этот подход.

Экономический смысл

Выявляя действительный экономический смысл операции, инспекция стремится обнаружить, в том числе притворные сделки (п. 22). Здесь продолжает применяться подход Пленума ВАС РФ №53.

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

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

Деловая цель

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

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

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

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

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

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

- совершил бы сделку налогоплательщик в отрыве от совокупности операций;

- не был ли налоговый мотив основным при ее совершении и создании совокупности операций.

Налоговая реконструкция

Хотя само определение действительных налоговых обязательств при ННВ теперь считается возможным, сделать это возможно только в определенных случаях.

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

- сведения об аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика;

- результаты экспертизы;

- документы о рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

Если договор исполнил налогоплательщик собственными силами, то возможен учет вычетов по НДС и расходов на покупку материальных и других ресурсов, которые не связаны с оплатой труда. При этом расчет возможен на основании подтверждающих документов (п. 12).

Дробление бизнеса

ФНС привела примеры дробления бизнеса и неправомерного применения спецрежимов (п. 27):

- контрагенты подконтрольны налогоплательщику, не ведут деятельность в своих интересах и на свой риск, реальных функций не выполняют. Они лишь оформляют документы от своего имени в интересах налогоплательщика;

- налогоплательщик и контрагенты используют тех же работников и те же ресурсы, тесно организационно взаимодействуют;

- направления деятельности налогоплательщика и контрагентов хотя и разные, но неразрывно связаны между собой, составляют единый производственный процесс с достижением общего результата.

Наиболее значимые для формирования судебной практики дела

Право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны.

Данные выводы содержатся в Определении ВС от 19.05.2021 по делу № А76-46624/2019 (ООО "Фирма "Мэри").

Основание для доначислений по ВНП проверки - неправомерное заявлении вычетов и расходов по операциям с 3 проблемными контрагентами (подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

Установлено, что фактически товар общества (хлебобулочная продукция) доставлялся до точек реализации не заявленными контрагентами, а физическими лицами (водителями), которых налогоплательщик подыскивал самостоятельно, инструктировал их в своем офисе, занимался маршрутным и логистическим сопровождением; привлеченные водители получали на основании договоров ГПХ вознаграждение с расчетных счетов контрагентов второго звена (на УСНО); часть водителей ранее работала в проверяемом обществе, а используемые для доставки транспортные средства принадлежали обществу; контрагенты первого и второго звеньев, не обладающие необходимыми ресурсами для выполнения спорных работ, посредством родственных, либо иного свойства связей сотрудников, являются взаимозависимыми между собой; за проверяемый период сумма вознаграждения водителям составила 39,9% от общей суммы, направленной спорным контрагентам на оплату транспортных услуг; установлены факты обналичивания денежных средств контрагентами первого звена и возвратность денежных средств руководителю общества посредством приобретения векселей и выдачи займа налогоплательщику.

Судами трех инстанций обоснованность выводов инспекции относительно получения обществом ННВ сомнению не подвергалась. Суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что обществом не подтверждено право на получение налоговых вычетов и учет расходов, поскольку налогоплательщиком не соблюдены условия пункта 2 статьи 54.1 НК РФ. Т.е. налоговая реконструкция судами не применялась.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций в части доначисления налога на прибыль, суд округа указал, что поскольку спорные операции реально осуществлялись, то общество имеет право учесть затраты по сделкам.

ВС РФ, отменяя постановление суда кассационной инстанции отметила, что выявление ННВ не предполагает определения налоговой обязанности в относительно более высоком размере (по сути - своеобразной санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 №304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 и др.).

Исходя из необходимости реализации вышеназванных публичных целей противодействия налоговым злоупотреблениям и поддержания в правоприменительной практике финансовых стимулов правомерного поведения участников оборота, в упомянутых в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса случаях последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте должны определяться с учетом его роли в причинении потерь казне.

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

Напротив, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием "технических" компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как "техническую" компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

В то же время, право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь бюджета - раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что формальный документооборот организован самим налогоплательщиком, который, начиная с 2014 года перестал содержать собственный штат водителей и парк грузового транспорта, став приобретать услуги перевозки у "технических" компаний. Вместе с тем фактически перевозка готовой продукции осуществлялась не вышеназванными контрагентами, а физическими лицами (водителями) в отсутствие договорных отношений с налогоплательщиком.

Обществом в ходе проведения налоговой проверки, рассмотрения ее результатов, а равно при рассмотрении дела в суде не были раскрыты сведения и доказательства, позволяющие установить, какая часть перевозок в интересах общества была выполнена соответствующими водителями, и какая часть из зачисленных на счета физических лиц денежных средств имела отношение к оплате осуществленных в интересах общества перевозок и сформировала облагаемый налогами доход водителей, а не к обналичиванию денежных средств, то есть была осуществлена на легальном основании.

Вопрос «налоговой реконструкции», находящийся на рассмотрении в ВС РФ – дело А40-131167/2020

В Определении Верховного суда РФ от 15.12.2021 по делу А40-131167/2020 (ООО "Спецхимпром") содержится позиция о возможном применении в деле «налоговой реконструкции».

По данному делу установлено, что налогоплательщиком через «технические» фирмы приобретался товар (эмульгатор производства "НПП "Алтайспецпродукт"), стоимость которого значительно выше стоимости реализации этой же продукции изготовителем. Перечисленные налогоплательщиком в адрес таких обществ денежные средства в дальнейшем частично зачислены на счета изготовителя, другая их часть выводилась на счета организаций с признаками "фирм-однодневок". Участия в перевозке продукции контрагенты не принимали, вывоз товара с территории изготовителя осуществлял сам налогоплательщик за свой счет, либо за счет своих покупателей.

На основании указанных обстоятельств налоговый орган пришел к выводу о том, что операции по поставке продукции (эмульгатора) в действительности не исполнялись спорными контрагентами, а налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в виде общей суммы расходов и вычетов по НДС по таким сделкам.

Верховным судом РФ такие выводы поддержаны не были, дело направлено на новое рассмотрение, при этом позиция суда заключается в том, что по сделкам "техническими" компаниями возможность применения "налоговой реконструкции" определяется не формальными, а материальными условиями, т.е. установлением в ходе проверки реального исполнителя.

Если в распоряжении налогового органа имеются доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком, позволяющие установить фактического исполнителя, то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана наценка, добавленная "техническими" компаниями.

По рассмотренному делу инспекцией по представленным документам установлен размер наценки и механизм ее формирования, однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль и НДС эти сведения во внимание не приняты, что влечет произвольное завышение сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Таким образом, применение «налоговой реконструкции» предполагает установление: реальности сделки, фактического исполнителя, роли налогоплательщика в создании документооборота, наличия документов, позволяющих определить действительный размер налоговых обязательств при активном содействии в получении таких документов самого налогоплательщика.

Также хотелось бы отметить судебную практику по вопросу продолжительности налоговых проверок.

Последствия затягивания проверок разъяснены в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.07.2021 №307-ЭС21-2135 по делу №А21-10479/2019 (ООО "Неринга"). СКЭС решила, что нарушение установленных НК РФ сроков проведения налоговой проверки и вынесения итогового решения имеет значение, предельный срок судебного взыскания задолженности по такому решению - два года – относительно предельных сроков, установленных НК РФ. При этом срок не будет считаться пропущенным лишь в случае, если налогоплательщик препятствовал проведению и завершению проверки.

Таким образом, инспекциям следует обеспечить принятие законных и обоснованных решений в установленные сроки, т. е. по сути изначально сбор качественной доказательственной базы.

Частично в пользу налогоплательщика рассмотрен спор по заявлению ИП Кочеткова А.Ю. (дело №А19-529/2021) на сумму требований 9,7 млн. рублей. Суд согласился с выводом инспекции о том, что действия Кочеткова А.Ю. и фактически подконтрольных ему лиц носили согласованный характер и создали схему ухода от налогообложения путем вывода из налогооблагаемого оборота под видом займа денежных средств, подлежащих оплате по лицензионным договорам. В то же время суд сделал вывод о том, что, перевод на общую систему налогообложения должен быть произведен с того налогового периода, в котором произошло превышение лимита, установленного для применения УСН, в связи с чем произвел перерасчет налоговых обязательств.

Кроме того, получили судебную оценку 24 решения налоговых органов, доначисления по которым в размере 78 млн. руб. не связаны с применением статьи 54.1 НК РФ, в том числе:

- 7 дел на 23 млн. руб. связаны с оценкой экономической обоснованности заявленных налоговых вычетов по НДС и произведенных расходов по налогу на прибыль (по решениям, вынесенным без применения ст. 54.1 НК РФ) – ООО «АРМ-лес», ООО «Лесинвест», АО «Труд», АО «Фармасинтез», ООО «БСЭС», ИП Аблова Н.Б., МУП «Иркутскгортранс»;

- 4 дела на 20 млн. руб. связаны с порядком исчисления НДС (выделение в документах (Егиазарян А.Р.) и применение вычетов при УСН (ООО «Аврора»), переквалификацией договоров предоставления иностранного персонала в договоры подряда (ООО СМУ-4), восстановлением НДС при оплате товаров (работ) за счет бюджетных средств (МУП Водоканал г. Иркутска), применением НДС к вычету в случае, если контрагент корректирует налоговые обязательства (ООО Ново-строй));

-3 спора на 32 млн. руб. по вопросу определения налоговых ставок по налогу на имущество (ООО Шанхаймолл), земельному налогу (ООО «Байтог»), применения льготы по налогу на прибыль (ООО ВЛРП);

- 3 дела по вопросу определения налоговой базы по ЕНВД (Грачева Н.Г., Московских Т.Н.) и земельному налогу (ООО «Промстройкомплект»);

- 3 спора на сумму 0,4 млн. руб. по поводу отказа в предоставлении имущественного налогового вычета при исчислении НДФЛ (Колобовникова Л.Е., Лалетина Е.В., Тимошкин В.А.);

- 2 спора связаны с применением УСН – применение налогоплательщиком режима «доходы-расходы», при указании в уведомлении направленном в налоговый орган режима «доходы» (ООО «Бион»), включение в 2018 году в состав расходов авансов уплаченных в 2018 году при заключении договора в 2019 году (ООО «Терек»);

- 1 спор, связанный с доначислением страховых взносов с сумм, выплаченных работникам, в качестве дотаций на питание (ООО «БЗФ»).

В пользу налогоплательщиков рассмотрены судебные споры по заявлениям:

- ООО «БЗФ» о доначислении страховых взносов на сумму дотаций на питание. В связи с тем, что спорные выплаты производились работникам за счет собственных средств работодателя на основании локальных нормативных актов организации, а не в соответствии с законодательством Российской Федерации, такие выплаты налоговый орган признал подлежащими обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке. Однако судебные инстанции указали на то, что выплата дотации на питание работникам была организована по инициативе работодателя, безотносительно к вкладу работников в деятельность общества, питание работников общества производилось независимо от условий и стажа работы. При таких обстоятельствах суд полагает, что спорные компенсационные выплаты носят социальный характер и, несмотря на то, что они произведены в связи с наличием трудовых отношений, указанные выплаты не обладают признаками заработной платы в смысле статьи 129 ТК РФ, поскольку не являются оплатой труда (вознаграждением за труд), не относятся к стимулирующим выплатам, не зависят от квалификации работника, сложности, качества, количества и условий выполнения этим сотрудником самой работы;

- ООО «СМУ-4» (3,2 млн. руб.) решение налогового органа незаконным в части доначисления суммы НДС по ставке 18% дополнительно к цене, указанной в договоре, при указании в договоре стоимости услуг без выделения суммы НДС, налог также не выделялся и не указывался и в расчетных документах;

- ООО «Ново-Строй» (0,5 млн. руб.) - суд апелляционной инстанции указал, что в налоговом законодательстве не установлено специальных правил для заявления вычетов по НДС применительно к вычетам по авансам. То обстоятельство, что контрагент скорректировал свои обязательства, и заявил налог к уплате только по итоговому счету-фактуре, не может сказываться на правах общества, как и не приводит к ущербу бюджету, создавая только разрыв во времени, между заявленным обществом вычетом по НДС с аванса и его заявлением к уплате.

Рассмотрение споров по заявлениям налогоплательщиков об обжаловании действий налоговых органов

В 2021 году рассмотрено 45 споров об обжаловании действий налоговых органов с суммой требований 61 млн. руб., которые можно разделить на следующие группы.

1. об обжаловании действий по взысканию (зачету) сумм задолженности, требований, постановлений – 21 дело с суммой требований 1,6 млн. рублей.

При рассмотрении требований налогоплательщиков по данной категории дел судебные инстанции исходят из фактического наличия налоговой обязанности и, соответственно, наличия у налогового органа оснований для применения мер, направленных на взыскание задолженности.

В пользу НП из данной категории дел рассмотрено 13 споров (62%) на сумму 0,7 млн. руб. (45%).

Причинами удовлетворения требований налогоплательщиков являются следующие:

* наличие судебного акта, являющегося преюдициальным в соответствии с которым решение, вынесенное по итогам ВНП, признано незаконным, что повлекло дальнейшее признание незаконными решений о взыскании и требования об уплате задолженности (ФКУ Объединение исправительных учреждений -10 ОУХД ГУФСИН);
* взыскание инспекцией недоимки по НДС, при наличии переплаты по данному налогу, несмотря на то, что трёхлетний срок зачета (возврата) этой переплаты истек. При наличии заявления налогоплательщика о зачете суммы излишне уплаченного налога, которое было направлено в адрес инспекции, налоговый орган не представил сведений о зачете спорных сумм НДС либо об отказе в удовлетворении данного заявления (ООО СМУ «Черемховское»);
* восстановление и списание с расчетного счета задолженности, ранее признанной безнадежной ко взысканию на основании пп. 4.3 п. 1 ст. 59 НК РФ (возвращение заявления о признании должника банкротом в связи с отсутствием имущества и средств, необходимых для финансирования процедуры банкротства) ООО «Леспроцесс»;
* зачет платежей в счет задолженности более ранних периодов при указании в назначении платежа на задолженность текущих периодов и наличия у налогового органа возможности идентифицировать платежи (ООО УК «Бирюса»);
* отсутствие доказательств осведомленности налогоплательщика об имеющейся переплате и пропуске трехлетнего срока для обращения с заявлением о зачете имеющейся переплаты (Сухомлинов А.В.).

2. о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов – 9 дел с суммой требований 56 млн. рублей.

Рассматривая заявления налогоплательщиков о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, суды устанавливают такие обстоятельства как

* наличие налоговой обязанности, во исполнение которой произведена уплата налогов или их взыскание,
* соблюдение налогоплательщиками трехлетнего срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ, для обращения с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм налогов,
* наличия доказательств осведомленности налогоплательщика о наличии у него переплаты по налогам.

Более половины дел данной категории (5 споров) рассмотрены в пользу НО, в пользу НП рассмотрены 4 дела (44%) на сумму 37 млн. руб. (67%) по причинам:

отсутствия доказательств осведомленности налогоплательщика об имеющейся переплате и пропуске трехлетнего срока для обращения с заявлением о зачете имеющейся переплаты (Глуховцева А.Н., Беломестнов Б.А., АМО г. Братска) – 0,1 млн. руб.;

принятия судом решения о возврате излишне взысканного налога без признания незаконным акта налогового органа, на основании которого произведено такое взыскание (ООО РУСАЛ БАЗ) - 37 млн. рублей.

3. об обжаловании действий по начислению налогов, о проведении перерасчетов – 8 дел с суммой требований 2 млн. рублей.

В данной категории дел физические лица оспаривали доначисление сумм НДФЛ с полученных сумм страхового возмещения, применение повышающих коэффициентов при исчислении земельного налога, отказ в перерасчете земельного налога за периоды, предшествующие дате вынесения решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

Также Золкиной О.П. обжалована законность письма инспекции о применении при исчислении земельного налога налоговой ставки 1,5% от кадастровой стоимости в отношении принадлежащих налогоплательщику земельных участков вместо 0,3 процента. Суд указал, что в соответствии с требованиями статьи 394 НК РФ в отношении принадлежащих налогоплательщику земельных участков земельный налог должен быть рассчитан по ставке 0,3% от кадастровой стоимости, а не 1,5 процента. Довод Инспекции о том, что земельные участки используются в предпринимательской деятельности, суд признал не обоснованным, так как налоговым органом не доказан факт извлечения прибыли от использования земельных участков.

4. об обжаловании решений о проведении ВНП – 2 дела.

Налогоплательщиками были обжалованы решения ИФНС о проведении выездной налоговой проверки (ООО «Дороги Сибири», ООО «Стройэлектромонтаж»). Требования налогоплательщиков были основаны на том, что на момент вынесения обжалуемых решений юридические лица фактически сменили место нахождения, в связи с чем назначение выездных налоговых проверок налоговыми органами по прежнему месту учета является незаконным.

Арбитражные суды при рассмотрении заявленных требований указали, что при смене места нахождения юридического лица налоговый орган до момента внесения записи в ЕГРЮЛ о снятии налогоплательщика с учета по прежнему адресу вправе принять решение о проведении ВНП организации-налогоплательщика. Исходя из фактических обстоятельств внесения изменений в сведения о месте нахождения организаций основания для признания незаконными обжалуемых решений отсутствовали.

5. об обжаловании иных действий (наследование имущественного вычета, отказа в выдаче уведомлений о подтверждении права на уменьшение суммы НДФЛ, уведомления о явке на комиссию, взыскание с НО неосновательного обогащения, обжалования решение ВНО об оставлении жалобы без удовлетворения) – 5 дел с суммой требований 1 млн. рублей.

В пользу налогоплательщика рассмотрено 1 дело (20%) по заявлению ООО «Нанива» об обжаловании отказа в выдаче уведомлений о подтверждении права на уменьшение суммы НДФЛ на сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей в отношении иностранных работников. Суд указал, что статья 227.1 НК РФ не содержит нормы, обязывающей подавать заявление на выдачу уведомления на соответствующий год только в этом же текущем году, в ней лишь указано на то, что уменьшение исчисленной суммы налога производится в течение налогового периода. Настаивая на необходимости подачи подобных заявлений в 2018 и 2019 годах, инспекция не приводит правового обоснования своей позиции.

Рассмотрение споров по заявлениям налогоплательщиков об обжаловании решений, вынесенных в порядке статьи 101.4 НК РФ

В 2021 году рассмотрено 7 дел данной категории с суммой требований 0,01 млн. руб., в том числе:

- 4 спора по оспариванию решений о привлечении к налоговой ответственности за непредставление документов по требованию налогового органа;

- 2 спора по привлечению к налоговой ответственности за непредставление уведомлений о контролируемых сделках (АО «Фармасинтез»);

- 1 спор связан с непредставлением банком сведений об остатках денежных средств на счетах налогоплательщика (ОАО «Банк 24.РУ»).

Более половины дел связаны с неисполнением налогоплательщиками требований о представлении документов (информации), направленных налоговыми органами в соответствии со статьей 93.1 НК РФ.

Суды при рассмотрении таким споров исходят из того, возможно ли из текста требования идентифицировать сделку, относительно которой запрашиваются документы (информация). Доводы налогоплательщиков о том, что запрошенные документы не касаются отношений между налогоплательщиком и его контрагентом отклоняются судами как несостоятельные. Суд указывает, что исключительно к полномочиям налоговых органов относится выбор способов проверки спорных контрагентов, определение круга подлежащих установлению фактов, поэтому действия налогоплательщика фактически создают препятствия к эффективному осуществлению налогового контроля.

В одном случае спор о привлечении к ответственности в связи с неисполнением требования о представлении документов (информации) рассмотрен в пользу налогоплательщика (Юнек А.В.).

В данном случае налоговый орган направил требование физическому лицу, в то время как истребуемая информация касалась договоров, заключенных между коллегией адвокатов и проверяемым налогоплательщиком.

Таким образом, в категории споров по обжалованию действий налоговых органов причинами удовлетворения требований налогоплательщиков являются отдельные действия налоговых органов, которые не имеют признака повторяемости. Все факты вынесения судебных решений в пользу налогоплательщиков фиксируются, анализируются и в виде обзоров доводятся до территориальных налоговых органов с целью исключения подобных случаев в дальнейшей деятельности.