**Доклад начальника правового отдела УФНС России по Новгородской области М.В.Семерни**

**ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА**

**НА ТЕРРИТОРИИ НОВГОРОДСКОЙ ОБЛАСТИ**

Добрый день, уважаемые коллеги.

В первую очередь, хотел бы рассказать о результатах правоприменительной практики, которых нам удалось достичь при рассмотрении налоговых споров в судебных органах Новгородской области.

Так за 2017 год соотношение количества дел рассмотренных судами Новгородской области в пользу налоговых органов составил 75%, а по сумме рассмотренных требований в пользу налоговых органов 92%.

За первое полугодие 2018 года, судами Новгородской области было вынесено, 57 судебных актов. Из них в пользу налоговых органов в полном объёме 41 судебный акт, что составляет 72% от общего количества рассмотренных дел, на сумму 247 881 тыс. руб. или 90% от всей рассмотренной суммы.

Как видите, результаты правоприменения, налоговыми органами Новгородской области, положений НК РФ свидетельствуют о том, что правоприменительная практика складывается в целом в пользу налоговых органов, а произведенные доначисления, практически в полном объёме, являются законными и обоснованными.

Условно правоприменительную практику можно разделить на два блока.

 Первый блок - это правоприменительная практика по доначислению налогов, связанных с использованием нашими налогоплательщиками в своей финансово-хозяйственной деятельности фирм - «однодневок», с целью получения необоснованной налоговой выгоды путем использования фиктивного документооборота с контрагентами, которые не участвовали и не могли участвовать в сделках с проверяемым налогоплательщиком.

Какие же обстоятельства, с позиции налогового органа, подтвержденной в судебных инстанциях, свидетельствуют, что контрагент не вступал и не мог вступить в финансово-хозяйственные отношения с проверяемым налогоплательщиком.

Это:

- номинальность руководителя и/или учредителя контрагента (учредитель или руководитель контрагента, указанный в ЕГРЮЛ, отрицает свою связь с ним);

- массовый адрес регистрации;

- отсутствие трудовых, производственных, технических, финансовых и иных ресурсов, необходимых для исполнения своих обязательств;

- контрагент не исчисляет, не платит налоги или платит их в минимальном размере;

- нулевая отчетность либо ее отсутствие;

- не отвечает на запросы ИФНС и прочие.

Все вышеуказанное свидетельствует о создании фиктивного документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе ввиду фактической невозможности осуществления контрагентом хозяйственных операций и исполнения своих обязательств перед проверяемым налогоплательщиком.

Хочу отметить, что на настоящее время складывается тенденция к уменьшению количества споров по данной категории. Это прежде всего связано с устойчивой судебной практикой в пользу налоговых органов.

Кроме того, необходимо отметить, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации", вступившим в силу 19.08.2017, Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен статьей 54.1, которая устанавливает пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) сумм налога, сбора, страховых взносов.

Указанный закон впервые вводит запрет на налоговые злоупотребления. Согласно ст.54.1 НК РФ налогоплательщик должен быть добросовестным и не допускать любого искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности, которые должны отображаться в налоговом и (или) бухгалтерском учете, а также налоговой отчетности. Кроме того, он должен одновременно соблюдать следующие условия:

- основной целью совершения сделки не должна быть неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

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

Только при одновременном соблюдении всех указанных условий налогоплательщик может рассчитывать на уменьшение налоговой базы или суммы налога, подлежащей уплате.

Таким образом, законодатель связывает определение налоговых обязательств налогоплательщика с реальностью исполнения сделки с заявленным контрагентом налогоплательщика.

С учетом введенной в НК РФ ст.54.1, полагаю, что количество налоговых споров по данному блоку будет постепенно уменьшаться, и на первое место выйдут споры, связанные с применением налогоплательщиками норм налогового Кодекса по существу его применения.

Второй блок правоприминительной практики - это налоговые споры по применению налогоплательщиками норм НК РФ в понимании отличном от позиции налоговых органов.

Наиболее характерными примерами различного подхода к трактовке НК РФ являются следующие налоговые споры:

**- применение ставки НДС в размере 18% по операциям, подлежащим налогообложению, по ставке 0%.**

Так ряд налогоплательщиков Новгородской области, являющиеся организаторами международных перевозок, при осуществлении перевозок товаров в режиме экспорта/импорта через границу Российской Федерации нанимали для осуществления перевозки исполнителей-экспедиторов.

За оказанные услуги по перевозке груза экспедитор выставлял организатору международной перевозки счета-фактуры с НДС 18%. По результатам выездной проверки налоговый орган отказал организации в вычетах, указав, что данные услуги связаны с организацией международной перевозки и подлежат обложению по ставке 0%, что исключает возможность применения вычетов по предъявленным счетам-фактурам.

Так, пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ, предусматривает, что налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации услуг по международной перевозке товаров. При этом данная норма распространяется в том числе на услуги, оказываемые при организации и осуществлении перевозок. Таким образом, несмотря на фактическое наличие "18%-ных" счетов-фактур (сформированного источника для возмещения НДС) от исполнителей международной перевозки, вычет в данной ситуации организатору перевозок не предоставляется.

Налогоплательщик считал, что так как исполнитель привлекал для оказания части своих услуг, на своей стороне соисполнителей и последние выполняли услуги на территории РФ, то он может принять НДС по услугам выполненных соисполнителями к вычету в полном объёме по ставке 18%.

Суд согласился с налоговым органом и указал, что ставка по НДС в размере 0% применяется по всей международной перевозки.

Таким образом, главным признаком применения 0 или 18% ставки по НДС является только связь оказанных услуг или ее отсутствие с международной перевозкой.

**- применение ЕНВД при оптовой торговле товарами.**

Некоторые налогоплательщики полагают, что применение ими ЕНВД по розничной торговле товарами, освобождает их от исчисления налогов по общей системе налогообложения в отношении оптовой торговли данными товарами.

Как было установлено налоговой проверкой, налогоплательщик в проверяемый период применял систему налогообложения в виде ЕНВД в отношении розничной торговли, осуществляемой через объекты нестационарной торговой сети, а также в отношении развозной и разносной розничной торговли.

Помимо реализации товара в рамках розничной торговли, налогоплательщик осуществлял так же реализацию этого же товара и субъектам предпринимательской деятельности по договорам поставки. Анализируя первичные документы налогоплательщика налоговый орган пришел к выводу о том, что налогоплательщик осуществлял оптовую торговлю. Так реализация товара осуществлялась не через объекты торговой сети, а путем доставки до покупателя на транспорте поставщика. Продажа товара производилась регулярно в значительных объемах и носила систематический и длительный характер, что свидетельствует об оптовом характере торговли, что в свою очередь исключает возможность применения налогоплательщиком специального налогового режима и обязывает его применять в отношении данной деятельности общий режим налогообложения с исчислением налога на прибыль и НДС.

С данной позицией согласился и суд указав на то, что налоговый орган правомерно дал оценку оптовому характеру деятельности налогоплательщика, что в свою очередь лишает последнего права производить налогоисчисление в отношении такой деятельности по ЕНВД.

**- применение УСН организациями формально разделившим свою деятельность.**

По данной категории спора общая сумма доначислений налога, пени и штрафа составила порядка 75 млн. рублей.

Налогоплательщик занимался предоставлением услуг и применял УСН. При этом учитывая, что данный вид налогообложения имеет ограничения по размеру полученного дохода, налогоплательщик делит свою финансовую деятельность между двумя юридическими лицами и распределяет финансовые поступления таким образом, что бы совокупный доход не превышал предельно допустимого размера. Данные юридические лица имели сходное наименование, одно и то же место нахождения, учредителями и генеральными директорами были одни и те же лица, одни и те же работники работали в одной организации по основному месту работу, а в другой по совместительству, деятельность налогоплательщиков велась с использованием единой материальной базы.

Суд согласился, что основанием для доначислений налогов по общей системе налогообложения послужил вывод налогового органа о неправомерности применения налогоплательщиками специального режима - УСН, поскольку его деятельность и его взаимозависимого лица является, по сути, деятельностью единого хозяйствующего субъекта, ведение налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного, формального дробления бизнеса с целью занижения доходов путем распределения их на две организации и на получение необоснованной налоговой выгоды посредством применения УСН, освобождения от налога на прибыль организаций, НДС, налога на имущество.

**- исчисление налогоплательщиками налога на имущество до момента ликвидации объекта недвижимости, а не до прекращения права собственности на него в установленном порядке.**

Налогоплательщик полагал, что факт приобретения объектов недвижимости с целью сноса и дальнейшего использования земельных участков для строительства многоэтажных жилых домов, является основанием для их исключения из числа, подлежащих налогообложению налогом на имущество, а факт их не снятия с учета, как объектов недвижимости и не прекращения права собственности на них не имеет никакого правового значения.

Суд, посчитал, что позиция налогового органа правомерна.

 Запись о государственной регистрации прекращения права собственности на объект недвижимого имущества в связи с его ликвидацией вносится в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним по заявлению собственника такого объекта недвижимости на основании документа, подтверждающего прекращение существования объекта недвижимости.

Таким образом, исчисление налога на имущество организаций, в случае сноса объекта недвижимого имущества, производится до даты регистрации прекращения права собственности на объекты недвижимого имущества.

**- применение патентной системы налогообложения на территории одного субъекта Российской Федерации не освобождает налогоплательщика от налогообложения по этому же виду деятельности, осуществляемого в других субъектах Российской Федерации.**

В ходе налоговой проверки было установлено, что налогоплательщик осуществлял деятельность по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов в различных субъектах Российской Федерации.

В отношении указанного вида деятельности на территории Новгородской области, на основании поданного налогоплательщиком заявления, налогоплательщику был выдан патент на право применения патентной системой налогообложения. Патент был выдан только на деятельность, осуществляемую на территории Новгородской области. С заявлением о выдаче аналогичных патентов в других субъектах РФ налогоплательщик не обращался.

Суд согласился с выводом налогового органа, о том, что если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов на территории нескольких субъектов Российской Федерации, но патент на осуществление данного вида деятельности получен им только на территории одного из субъектов, он обязан уплачивать налоги в отношении доходов, полученных в других субъектах Российской Федерации от указанного вида деятельности, в соответствии с иными режимами налогообложения или должен получить патент в каждом субъекте Российской Федерации, на территории которого осуществляется указанная предпринимательская деятельность.

**- применение уровня рыночных цен, в ситуации совершения сделок налогоплательщиком с взаимозависимыми лицами по ценам, отличающимся от цен по аналогичным сделкам с иными лицами.**

По результатам выездной налоговой проверки налоговым органом был сделан вывод о занижении налогоплательщиком суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет и налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в результате занижения дохода, полученного от сдачи в аренду нежилых помещений взаимозависимым лицам, в связи с отклонением цены по этим договорам в сторону понижения и направленности действий Общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

Пунктом 1 статьи 105.3 НК РФ определено, что в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Суд при рассмотрении дела установил, что при проверке Инспекцией выявлен факт совершения сделок между взаимозависимыми лицами по которым, в свою очередь, выявлено получение Обществом как налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в указанных сделках.

**- не все расходы арбитражного управляющего могут быть учтены им в качестве расходов, уменьшающих его доход.**

Физическое лицо считало, что так как оно является арбитражным управляющим, следовательно, по его мнению, на основании положений Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» и глав 23, 25 НК РФ расходы по приобретению смартфона, многофункционального устройства, ноутбука, а также расходы по диагностике, ремонту и обслуживанию, принадлежащего налогоплательщику автомобиля, фактически произведены в целях осуществления деятельности в качестве арбитражного управляющего, и могут быть включены им в состав профессиональных налоговых вычетов.

Суд согласился с налоговым органом, что фактически произведенные и документально подтвержденные расходы могут быть включены арбитражным управляющим в состав профессиональных налоговых вычетов только в случаях, когда такие расходы понесены им при исполнении возложенных на него обязанностей в указанном деле о банкротстве. Арбитражным управляющим не представлено доказательства, подтверждающие, что расходы на приобретение дорогостоящей техники и по обслуживанию, ремонту, диагностике автомобиля, непосредственно связаны с исполнением возложенных на него обязанностей арбитражного управляющего в конкретном деле о банкротстве и необходимы для осуществления им частной практики.

Таким образом, уважаемые коллеги, как мы видим, правоприменительная практика налоговых органов, складывающаяся на территории Новгородской области, не ограничивается только фирмами «однодневками», а охватывает различные сферы финансовой деятельности налогоплательщиков.

Недобросовестные налогоплательщики, использующие в своей деятельности, с целью получения необоснованной налоговой выгоды, фирмы-«однодневки» или применяющие нормы НК РФ в понимании отличном от позиции налогового органа, несут не только фискальную ответственность в виде доначисленых сумм налогов, пени и штрафных санкций, но и тратят свои финансы на оплату услуг своих представителей в судах и размер которой порою исчисляется миллионами рублей.

И я бы настоятельно рекомендовал бы таким налогоплательщикам исключить из своей деловой практики такие попытки получения необоснованной налоговой выгоды.

Спасибо за внимание.