**ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА**

**налоговых органов Новгородской области по налоговым спорам на примерах судебных актов, принятых в 2018-2019 годах. Практика работы территориальных налоговых органов по предупреждению налоговых нарушений**

В первую очередь, хотел бы рассказать о статистических данных правоприменительной практики, которых нам удалось достичь в 2018 году и 2 квартале 2019 года, при рассмотрении налоговых споров в судебных органах Новгородской области.

Слайд №1

Так за 2018 год соотношение количества дел рассмотренных судами Новгородской области в пользу налоговых органов составил 70%, а по сумме рассмотренных требований в пользу налоговых органов 83%.

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.

Слайд №2

Из доклада моего коллеги следует, что за 2017-2018 года в Управлении было рассмотрено 225 жалоб налогоплательщиков, из которых 76 были в дальнейшем рассмотрены в судебном порядке.

Соотношение количества дел рассмотренные судами и прошедшие досудебное урегулирование спора составляет в 2017 году 31 из 56 (55%) и в 2018 году 45 из 50 (90%).

Таким образом, мы видим, что по категории споров, в последнее время стали преобладать споры требующие досудебное их урегулирование в порядке ст.138 НК РФ.

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.

Общая сумма 11 налоговых споров рассмотренных в пользу налогового органа, по первому блоку, составила 277.7 млн.рублей.

Хочу отметить, что на настоящее время сложилась тенденция к уменьшению количества споров по данной категории. Это связано как с устойчивой судебной практикой в пользу налоговых органов, так и с правоприменением [статьи 54.1](consultantplus://offline/ref=E9A7D45356D287E0CFDC900DD06F9675891F9835DFB42B18A7CE16E863F1B0838CB4FE219A87LEHBN) НК РФ, установившей пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) сумм налога, сбора, страховых взносов.

Указанная статья ввела запрет на налоговые злоупотребления.

Слайд №3

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;

Слайд №4

- 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, норма статьи 54.1 НК РФ связала определение налоговых обязательств налогоплательщика с реальностью исполнения сделки с его заявленным контрагентом.

Слайд №5

На настоящее время арбитражная практика по применению ст.54.1 НК РФ складывается в пользу налоговых органов.

Так арбитражными судами Российской федерации по вопросу применения ст.54.1 НК РФ рассмотрено 18 дел.

Слайд №6

Из них три дела были предметом рассмотрения в ВС РФ. Это дело №А32-16237/2018 определение ВС РФ от 24.04.2019; А32-16243/2018 определение ВС РФ от 24.04.19 и А32-16300/2018 определение ВС РФ от 24.04.19.

Слайд №7

В указанных арбитражных делах, судами установлено, что налоговый орган в рамках налоговых проверок пришел к обоснованному выводу о том, что:

- контрагенты налогоплательщиков не являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, распоряжающимися своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами;

- документы представленные налогоплательщиками в ходе проверок, содержали недостоверные сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения (фактически создан фиктивный документооборот с целью неуплаты сумм налога);

- доказана согласованность действий налогоплательщика и его контрагентов, установлены организации, фактически выполнившие работы (оказавшие услуги, поставившие товары)

следовательно, налогоплательщики и взаимозависимые организации фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, что свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы и о направленности действий налогоплательщика на уклонение от уплаты установленных законом налогов.

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:

**- учет прямых и косвенных расходов в определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.**

Если в составе косвенных расходов налогоплательщик признает расходы, которые могут быть отнесены к конкретному виду производимой продукции (работ, услуг), то правомерность такой учетной политики может быть поставлена под сомнение.

Необходимо учитывать, что механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели.

Примером неправильного подхода налогоплательщика к разделению прямых и косвенных затрат служит судебный спор по делу № А44-12050/2017. Согласно учетной политике общества заработная плата всех работников была отнесена к косвенным расходам. При этом основным видом деятельности общества являлся ремонт авиатехники. Налоговый орган пришел к выводу, что заработная плата производственных рабочих не может быть учтена в составе косвенных расходов и должна быть отнесена к прямым расходам. Суд поддержал позицию налогового органа, указав следующее:

"Отнесение заработной платы производственных рабочих в состав прямых расходов соответствует и существующей организационной схеме предприятия, в рамках которой выделяются административно-управленческий аппарат, функциональные отделы и службы, вспомогательное производство и непосредственно производственные цеха, силами которых выполняются работы по ремонту авиационной техники и ее компонентов. Утверждение Общества о том, что определение состава прямых и косвенных расходов зависит исключительно от воли налогоплательщика, отклонено судом как не основанное на требованиях [статей 252](consultantplus://offline/ref=B2FA7E8D4CF6E4CF55C9D30A00CC728CA2072A2E29EB32E524154F45B6D4A97E8D71F8939EC5F682B8171BBD88A12F99139A0557A201A27B20E6N), [318](consultantplus://offline/ref=B2FA7E8D4CF6E4CF55C9D30A00CC728CA2072A2E29EB32E524154F45B6D4A97E8D71F8939EC7FE85BA171BBD88A12F99139A0557A201A27B20E6N) и [319](consultantplus://offline/ref=B2FA7E8D4CF6E4CF55C9D30A00CC728CA2072A2E29EB32E524154F45B6D4A97E8D71F8939EC7FE84BF171BBD88A12F99139A0557A201A27B20E6N) НК РФ".

По указанному делу сумма рассмотренная в пользу налогового органа составила 4.5 млн. рублей.

- **учет в определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль безвозмездно полученного имущества.**

Арбитражным судом в пользу налогового органа был рассмотрен спор по делу № А44-4393/2018 на общую сумму 7,9 млн. рублей.

Фабула дела - общество включило в состав внереализационных доходов по налогу на прибыль стоимость безвозмездно полученного здания.

Как установил суд, спорное здание ранее относилось к государственной собственности, однако общество в порядке приватизации указанное здание не получало и плату за него не вносило. Право собственности на здание возникло у общества в силу приобретательной давности на основании решения суда. Довод общества о том, что положения [НК](consultantplus://offline/ref=8C63AD307ABFC4585FAB7BC360B949FDB2D4AF42912E8BEC99BC697210A7AECF93B87F9F80D32D6950BDDD185752405B7D80A98369C61779EAQBN) РФ не приравнивают к безвозмездно полученному имуществу признание права собственности в силу приобретательной давности, отклонен судами всех трех инстанций.

**- применение льготы по налогу на имущество организаций.**

Спор касался отнесения объектов к сооружениям, являющимся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, для целей применения [пункта 11 статьи 381](consultantplus://offline/ref=91138AA57C65FA1299800F167F3BD0169B523C234DDB757036EAB3306A3D679F373F403CFB7FF5AB65352F2CC3492228992507C7AA20k8d0N) НК РФ, в соответствии с которой данный объекты освобождались от налогообложения налогом на имущество организаций.

Общая сумма рассматриваемого спора, в пользу налогового органа, по делу А44-4776/2015 составила 10 млн.рублей.

Суд указал, что фактом определяющим отнесения спорных объектов к льготируемому имуществу является их прямая технологическая связь с линиями энергопередачи, а не функциональное назначение данных объектов.

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

Общество полагало, что так как оно выполняло работы по поставке иностранному заказчику инженерной модели изогридной силовой трубы, то все остальные работы являются вспомогательными по отношению к поставке инженерной модели заказчику, в связи с этим общество правомерно применило ставку налога на добавленную стоимость (далее - НДС) 0% к стоимости работ по контракту.

Общая сумма рассматриваемого спора, в пользу налогового органа, по делу А44-1329/2019 составила 6,5 млн.рублей.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении предъявленных требований, суд согласился с налоговым органом, что выполненные заявителем работы по своей сущности (предмету и содержанию) относятся к опытно-конструкторским, местом реализации которых является не территория Российской Федерации, поскольку покупатель этих работ находится на территории Китайской Народной Республики, что в силу [статей 146](consultantplus://offline/ref=815AD73C5A62099F85E1D5B9328C71B1C1488F78A7F671EB937375CA15749C5960E627911809ACDE0077D1894F59BDF3DF70DC1BB2EAE6EFk0HAO), [148](consultantplus://offline/ref=815AD73C5A62099F85E1D5B9328C71B1C1488F78A7F671EB937375CA15749C5960E627911809ACDF0877D1894F59BDF3DF70DC1BB2EAE6EFk0HAO) НК РФ не образует для общества объект налогообложения по НДС.

Доводы общества, что предметом контракта была поставка инженерной модели изогридной силовой трубы, которая является товаром для целей налогообложения в соответствии с [пунктом 3 статьи 38](consultantplus://offline/ref=815AD73C5A62099F85E1D5B9328C71B1C1488F78A8FF71EB937375CA15749C5960E627911B0CA9D1552DC18D060EB8EFD766C211ACE9kEHFO) НК РФ, отклонены судом, поскольку работы по контракту имели своим результатом получение опытного образца нового изделия, а не товара как такового.

При таких обстоятельствах суд согласился с выводом инспекции об отсутствии у общества права на вычеты, а соответственно и на возмещение из бюджета НДС.

**- 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.

Общая сумма рассматриваемого спора, в пользу налогового органа, по делу А44-10034/2017 составила 4,3 млн.рублей.

**- применение налоговых вычетов по НДС не в надлежащем налоговом периоде.**

Фабула дела - общество приобрело основное средство и поставило его на учет на [счет 08](consultantplus://offline/ref=4E8AA99E440CCC69EEF5A7852D07BD7492A9C3B672155B988FED9C61E46F42D9C8ABB6A5BBDEB3A87EAE2CCEA0CE0D0C1310B19D297F103DC0S5O) в мае, в июле после необходимой доработки объект был поставлен на учет на [счет 01](consultantplus://offline/ref=4E8AA99E440CCC69EEF5A7852D07BD7492A9C3B672155B988FED9C61E46F42D9C8ABB6A5BBDEB5A279AE2CCEA0CE0D0C1310B19D297F103DC0S5O), в связи с чем налоговый вычет по НДС был заявлен в III квартале. Суд указал, что в соответствии с [п. 2 ст. 171](consultantplus://offline/ref=4E8AA99E440CCC69EEF5A7852D07BD7491A0C6B874155B988FED9C61E46F42D9C8ABB6A5B9D9B0AC73F129DBB1960206050EB98B357D11C3S5O) и [п. 1 ст. 172](consultantplus://offline/ref=4E8AA99E440CCC69EEF5A7852D07BD7491A0C6B874155B988FED9C61E46F42D9C8ABB6A2BAD9B4A02CF43CCAE99908101B06AF97377CC1S9O) НК РФ применение налоговых вычетов по НДС связывается с приобретением товаров (работ, услуг), их принятием к учету, поэтому НДС к вычету должен быть заявлен в налоговом периоде, в котором были приняты на учет приобретенные товары (работы, услуги), на основании соответствующих первичных документов, независимо от бухгалтерского счета, на котором учитывается объект. Следовательно, право на принятие НДС к вычету возникло у налогоплательщика во II квартале. Соответственно при осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций предусмотренная [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=4E8AA99E440CCC69EEF5A7852D07BD7491A0C6B874155B988FED9C61E46F42D9C8ABB6ADB8D9B5A02CF43CCAE99908101B06AF97377CC1S9O) НК РФ пропорция для определения размера подлежащего принятию к вычету НДС должна быть рассчитана за май, а не за июль.

Общая сумма рассматриваемого спора, в пользу налогового органа, по делу А44-11279/2017 составила 4,8 млн.рублей.

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

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 тратят время и свои финансы на оплату услуг представителей в судах и размер которой порою исчисляется миллионами рублей.

Для предупреждения налоговых правонарушений налоговыми органами Новгородской области на постоянной основе, с приглашением налогоплательщиков должников, проводятся заседания комиссии по урегулированию задолженности.

Так же в инспекциях, проводятся и заседания межведомственных комиссий по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам, мониторингу ситуации по снижению неформальной занятости.

Целью данных комиссий является побуждение налогоплательщиков к уплате задолженности и информирование должников о последствиях неуплаты налоговой задолженности:

* начислении пеней и штрафов;
* необходимости уплаты госпошлины и исполнительного сбора;
* удержании долга из заработной платы или пенсии либо иных периодических платежей;
* блокировке счетов;
* запрете на регистрационные действия;
* влиянии публичной информации об исполнительном производстве на результаты рассмотрения заявки на предоставление заемных средств;
* аресте имущества;
* запрете выезда должника за границу.

Дополнительно регулярно проводятся информационные компании, такие как например: «Новый год без долгов»; «День открытых дверей» по информированию физических лиц о налоговом законодательстве и порядке заполнения налоговых деклараций, по декларированию доходов физических лиц, по вопросам исполнения налоговых уведомлений и т.д.

По результатам проведенных в 2019 году комиссий и информационных компаний в бюджет поступило более 520 млн. рублей.