



«Необходимо стимулировать налогоплательщиков к осуществлению качественного отбора контрагентов и отказу от работы с фирмами-однодневками»



Елена Владимировна, вот уже практически 10 лет мы находимся в правовом поле постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы». Какие подходы сложились в настоящее время в практике доказывания налоговыми органами получения необоснованной налоговой льготы?

Приоритетом при доказывании налоговыми органами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой льготы яв-

ляется исключение формального подхода при сборе доказательной базы. Институт досудебного урегулирования налоговых споров доказал свою эффективность. Из года в год количество жалоб налогоплательщиков, рассматриваемых в судах, снижается. Какие проблемы на сегодняшний день требуют решения? Какие судебные акты повлияли на позицию налоговых органов при применении отдельных норм НК РФ? Ответы на эти и другие вопросы редакция журнала «Налоговая политика и практика» решила узнать у начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России **Елены Владимировны Суворовой**.

ляется исключение формального подхода при сборе доказательной базы.

О получении необоснованной налоговой льготы могут свидетельствовать обстоятельства умышленного использования налогоплательщиком схемы, направленной на неуплату налогов, путем совершения операций с проблемным контрагентом или создания формального документооборота с применением цепочки контрагентов. Налоговым органам необходимо выявлять факты, свидетельствующие о подконтрольности контрагентов проверяемому налогоплательщику, согласованности действий

участников сделки, а также нереальности хозяйственных операций.

Особое внимание уделяется доказыванию недобросовестных действий самого налогоплательщика, выразившихся в неосуществлении достаточных и разумных мер по проверке своего контрагента (первого звена), результатом которых стало несовершение операций этим контрагентом. Налогоплательщик, который не проверил своего контрагента, несет бремя неблагоприятных последствий, если поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) не будет осуществлена контрагентом, заявленным в документах.

Например, о не проявлении осмотрительности при выборе контрагента могут свидетельствовать такие факты, как отсутствие личных контактов руководства налогоплательщика и контрагента при обсуждении условий сделок и подписании договоров; отсутствие у налогоплательщика сведений о местонахождении контрагента, его производственных и складских площадей, наличии у него необходимой лицензии, если сделка заключалась в рамках лицензируемой деятельности, а также информации о способах получения сведений о контрагенте при наличии в свободном доступе информации об участниках рынка, предлагающих идентичные (аналогичные) товары (работы, услуги) по более низким ценам.

В связи с этим мы ориентируем налогоплательщика на сохранение документов, подтверждающих информацию о том, как он нашел контрагента (переписка; источники информации; рекламные материалы; деловые предложения; результаты поиска; мониторинг рынка; критерии отбора; скриншоты; информация о конкретных лицах компании, оценивавших добросовестность контрагента; личные контакты; документальное обоснование выбора конкретного контрагента и т. д.), а также обстоятельства проведения переговоров и совершения сделок.

Необходимо стимулировать налогоплательщиков к осуществлению качественного отбора контрагентов и отказу от работы с фирмами-однодневками.

Не секрет, что налоговые органы и суды при проверках реальности совершения той или иной хозяйственной операции часто ограничиваются установлением формальных признаков недобросовестности контрагента. Но наличие таких признаков не всегда говорит о том, что контрагент действительно не поставил товар (не выполнил работы, не

оказал услуги). В каком направлении развивается судебная практика?

16 февраля 2017 г. Президиумом Верховного Суда РФ утвержден Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1, в п. 31 которого указано, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

Кроме того, в конце 2016 года и в начале 2017 года Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ сделан ряд важных выводов, которые повлияли на практику рассмотрения споров о получении необоснованной налоговой выгоды, а именно:

- противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товаров от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товаров налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов, сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. Данный вывод содержится в определении Верховного Суда РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015;
- факт нарушения контрагентом своих налоговых обязательств сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, учитывая свидетельские показания директоров организаций-поставщиков, подтвердивших как свою причастность к деятельности этих организаций, так и взаимоотношения с налогоплательщиком по выполнению спорных работ, а также свидетельские показания иных лиц, подтвердивших выполнение спорных работ (определение Верховного Суда РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015).

Указанные позиции также учитываются налоговыми органами при выявлении обстоятельств и доказывании получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Елена Владимировна, помимо судебных позиций, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды, какие из недавних выводов Верховного Суда РФ Вы можете еще отметить?

К примеру, определением Верховного Суда РФ от 26.09.2016 № 310-КГ16-11561 поставлена точка во многих спорах по вопросу исчисления земельного налога за 2014 год на основании данных постановления администрации субъекта Российской Федерации от 11.11.2013 № 1276, которым утверждены результаты оценки земель, внесенные в государственный кадастр недвижимости только 10.01.2014. При рассмотрении споров суды указывали, что если нормативный правовой акт органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель не предусматривает возможность его применения к ранее возникшим налоговым правоотношениям, то в силу требований ст. 5 НК РФ такой акт подлежит применению налогоплательщиками только с начала следующего налогового периода.

При этом согласно п. 2 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, повышающие налоговые ставки, размеры сборов или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Кроме того, судами отмечено, что согласно ст. 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», по общему правилу, сведения о кадастровой стоимости используются для целей, предусмотренных законодательством РФ, с даты их внесения в государственный кадастр недвижимости; органы государственной власти субъектов Российской Федерации не наделены полномочиями по установлению порядка применения результатов определения кадастровой стоимости.

Верховный Суд РФ в вышеуказанном определении поддержал позицию судов об отсутствии оснований для доначисления земельного налога за 2014 год, так как налоговая база по земельному налогу за 2014 год подлежит расчету исходя из ранее действовавших показателей, поскольку нормативный правовой акт, утвердивший результаты очередной кадастровой оценки, начинает действовать в порядке, определенном ст. 5 НК РФ, при условии внесения сведений о новой кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости.

Расскажите, пожалуйста, о последних тенденциях в практике рассмотрения налоговых споров.

Одним из вопросов, который требовал особого внимания при рассмотрении налоговых споров, был вопрос о применении налоговыми органами обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Не секрет, что до недавнего времени при применении таких обстоятельств использовался различный подход к расчету суммы штрафа при наличии нескольких смягчающих обстоятельств. Это приводило к тому, что налогоплательщики зачастую были вынуждены обращаться с ходатайствами о применении таких обстоятельств в вышестоящий налоговый орган или в суд.

В настоящее время нами унифицированы подходы к определению обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщиков, а также к расчету штрафных санкций при их применении.

Перечень смягчающих обстоятельств, установленный п. 1 ст. 112 НК РФ, не является исчерпывающим и может быть дополнен налоговым органом и судом. Тем не менее опыт практики рассмотрения ходатайств о снижении санкций показал, что налогоплательщиками в качестве смягчающих является относительно ограниченный перечень обстоятельств. При этом разные на первый взгляд обстоятельства могут, по сути, рассматриваться как одно. Например, перечисление налога в течение небольшого количества дней после установленного срока уплаты, подача уведомления (декларации, расчета) с минимальным пропуском срока — это фактически одно обстоятельство, которое можно охарактеризовать как «незначительность просрочки».

Мы придерживаемся той позиции, что при наличии одного смягчающего обстоятельства штраф может быть снижен в 2 раза. При установлении второго смягчающего обстоятельства также происходит снижение в 2 раза, и так далее в зависимости от количества заявленных и подтвержденных налогоплательщиком документально обстоятельств.

Единообразие в подходах к определению и применению смягчающих ответственность обстоятельств и к расчету штрафных санкций позволяет исключить споры, где единственным требованием налогоплательщика является заявление о снижении суммы штрафных санкций.

Мы надеемся, что унификация административных подходов будет способствовать единообразию при рассмотрении подобных ходатайств в судах.

Но налогоплательщики могут и не догадываться, что у них есть право на уменьшение суммы штрафа в связи с наличием смягчающих обстоятельств...

Мы ориентируем нижестоящие налоговые органы на необходимость информирования налогоплательщиков о возможности заявления ходатайств о применении смягчающих обстоятельств еще на стадии рассмотрения материалов проверки.

Налогоплательщики должны знать, что своевременное и документально подтвержденное ходатайство о применении смягчающих обстоятельств будет рассмотрено и учтено налоговым органом при вынесении решения по результатам проверки. В этом случае им не потребуется обращаться с такой просьбой в вышестоящий налоговый орган или в суд. При этом в решении по результатам проверки в обязательном порядке отражается мотивированное обоснование применения или отказа от применения смягчающих обстоятельств, а также приводится соответствующий перерасчет суммы штрафа.

Может ли налогоплательщик заявить в качестве смягчающего ответственность обстоятельства то, что налоговое правонарушение совершено им впервые?

Мы считаем, что совершение правонарушения впервые не может квалифицироваться в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность, иначе это будет противоречить принципам индивидуализации и соразмерности наказания. Это может лишь свидетельствовать о наличии такого смягчающего ответственность обстоятельства, как несоразмерность деяния тяжести наказания.

В постановлении Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П указано, что размер штрафа должен отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания.

Елена Владимировна, в 2016 году в НК РФ вносились изменения, в том числе касающиеся ответственности за совершение налоговых правонарушений. Рассматривались ли ФНС России жалобы, связанные с применением новых норм?

Зачастую при вступлении в силу новых положений НК РФ возникают вопросы по их практическому применению. Так, например, при рассмотрении в 2016 году жалоб о привлечении к ответственности, предусмотренной ст. 126.1 НК РФ, за представление в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, мы учитывали, что данная статья введена с целью пресечения безвозмездного и незаконного пользования налоговыми агентами бюджетными средствами и устранения потерь бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов вследствие несвоевременного и неполного удержания и перечисления НДФЛ.

Объективная сторона правонарушения, ответственность за которое установлена п. 1 ст. 126.1 НК РФ, должна предусматривать представление в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ и расчета по форме 6-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, при условии что указанные действия могли затруднить осуществление налоговым органом мероприятий налогового контроля вследствие невозможности идентификации указанных в справке физических лиц, повлечь несвоевременное и (или) неполное перечисление налоговым агентом НДФЛ в бюджетную систему РФ, привести к нарушению прав физических лиц (например, прав на налоговые вычеты).

При рассмотрении жалобы организации, привлеченной к ответственности по ст. 126.1 НК РФ за представление справок по форме 2-НДФЛ, содержащих недостоверные сведения, в том числе об адресе места жительства сотрудников, было установлено, что в справках содержатся достоверные сведения об ИНН налогоплательщика. Наличие в справках иной информации позволяло идентифицировать сотрудников, получивших доход в организации, и не могло затруднить проведение мероприятий налогового контроля. В связи с этим привлечение организации к ответственности по результатам рассмотрения спора было признано необоснованным.

В ходе рассмотрения каждой жалобы (вне зависимости от суммы спора) оценка доводам налогоплательщика дается по результатам тщательного исследования конкретных обстоятельств совершения налогового правонарушения и анализа большого объема документов.

Спасибо за беседу! **НП**

Беседовала Н.И. Попова