интерфакс ИНФОРМАЦИОННАЯ ГРУППА

№ 1 (06)
МАЙ 2021

ИЗ ПРАКТИКИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

«ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ БИЗНЕСА – ОТ ДОЛЖНОЙ К КОММЕРЧЕСКОЙ»

СПАРК

ФНС СХОДИТ С ПОЗИЦИИ ОТРИЦАНИЯ КОНЦЕПЦИЙ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ И ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ БИЗНЕСА

СПАРК | 2021

Из практики налоговых споров. «Осмотрительность бизнеса – от должной к коммерческой»

В августе 2021 года исполнится четыре года, как в российском Налоговом кодексе появилась статья 54.1 – первая попытка на законодательном уровне отделить законную налоговую выгоду от незаконной оптимизации. Почти все время после ее вступления в силу Федеральная налоговая служба (ФНС), на последнем этапе при поддержке министерства финансов, пыталась убедить всех, что выработанные ранее судами подходы более не должны применяться – их, по мнению ФНС, заменяет специальная статья в кодексе.

Этим аргументом служба пользовалась вплоть до весны 2021 года, отрицая возможность применения двух ключевых элементов сложившегося судебного регулирования – концепций должной осмотрительности и налоговой реконструкции. Первая из них освобождает налогоплательщика от негативных последствий за неуплату налогов другой компанией из цепочки сделок. Для этого нужно доказать свою осмотрительность при выборе контрагента: подтвердить сбор информации о нем и отсутствие признаков «проблемности» у него на тот момент. Вторая устанавливает, что при выявлении налогового нарушения в цепочке сделок ФНС и суды не должны объявлять всю ее вне закона, а обязаны изъять порочное звено и вычислить действительный размер обязательств перед бюджетом с учетом реально понесенных расходов.

Но на судебную систему внушения ФНС не подействовали, и служба сдалась, 10 марта выпустив письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 НК РФ». В этом документе нашлось место и для осмотрительности, и для реконструкции, причем руководство службы подчеркнуло, что при подготовке письма ведомство опиралось на судебную практику.

"Это системное, структурированное переложение подходов судебных инстанций. В этом смысле ФНС не преследовала цель дать разъяснения, которые бы граничили на уровне фола с созданием норм. Это не задача ФНС", – сказал заместитель руководителя службы Виктор Бациев на научно-практической конференции «Публично-правовые условия гражданского оборота: налоговый и антимонопольный аспекты» в Исследовательском центре частного права вскоре после издания письма. По его словам, сделанные разъяснения – это акценты, которые ФНС расставляет в налоговом администрировании, опираясь на практику высших судебных инстанций.

«ФНС нашла в себе силы отказаться от прежних подходов и признать очевидные вещи, а также признать, что статья 54.1 НК РФ не создает принципиально нового регулирования по сравнению с прежним и никаких новелл не содержит», – говорит руководитель аналитической службы юридической компании «Пепеляев групп» Вадим Зарипов. «Выход письма – это, несомненно, событие, достижение, прорыв, веха,» – подчеркивает он.

© Информационная группа «Интерфакс», 2021

РАЗМЫВАНИЕ СМЫСЛА

01

НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ СТАЛИ СЧИТАТЬ ИСКАЖЕНИЕМ ЛЮБУЮ ОШИБКУ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ ВЕЛИЧИНЫ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ПРИМЕНЯТЬ СТАТЬЮ 54.1 НК РФ ОДНОВРЕМЕННО С ДРУГИМИ

Отрицание сложившегося регулирования, как показал 2020 год, не было единственной проблемой для бизнеса, связанной с применением статьи 54.1 НК РФ.

Она была призвана очертить законные пределы налоговой оптимизации и предназначалась для борьбы с вполне конкретными злоупотреблениями, когда налогоплательщик формально соблюдает установленные требования, но за счет искусственных манипуляций получает необоснованные преимущества.

Но в 2020 году эксперты зафиксировали тенденцию к более широкому применению этой статьи – она появлялась «довеском» в делах, где доначисление налогов связано с другими нарушениями.

«Каким бы ни было основание для доначисления налогов: недостатки в оформлении документов, отсутствие экономической обоснованности в действиях налогоплательщика, нарушение специальных норм и правил части II НК РФ (о принципах исчисления и уплаты каждого из налогов и сборов – ИФ) и др., – проверяющие ссылаются на одновременное нарушение и статьи 54.1 НК РФ», – описывает ситуацию партнер департамента налогов и права Deloitte Антон Зыков.

«С конца 2019 года мы отмечаем, что налоговые органы на местах все чаще и чаще стали отходить от первоначального подхода в применении статьи 54.1. НК РФ, который предусматривал обязательное доказывание умысла или заинтересованность налогоплательщика в действиях его контрагента», – соглашается старший менеджер практики по урегулированию споров с государственными органами PwC в России Павел Ковалев.

Такое расширительное применение возникло из-за неудачной формулировки пункта 1 статьи 54.1 НК РФ, считают эксперты. Он запрещает уменьшать налоговую базу или сумму налога, в том числе «в результате искажения сведений» об объектах налогообложения. Но постепенно налоговые органы стали считать искажением любую ошибку при определении величины доходов и расходов и применять статью 54.1 НК РФ одновременно с другими.

«Повсеместное применение статьи 54.1 НК РФ приводит к выхолащиванию ее смысла, а использование ее дополнительно к другим ограничительным нормам кодекса приводит к обесцениванию этой нормы как самостоятельного основания для доначисления налогов и затрудняет применение специальных норм из части II НК РФ», – полагает Зыков.

ФНС, вероятно, тоже знает об этой проблеме. По крайней мере в упомянутом выше мартовском письме служба разделяет основания для применения статьи 54.1 НК РФ и других налоговых норм. Методологическая или правовая ошибка без искажения стоимостных, количественных или иных параметров операции сама по себе не оценивается по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, говорится в документе.

Очерчивает ФНС и круг возможных искажений. В качестве таковых инспекции на местах, в частности, должны оценивать:

1) неотражение в составе основных средств эксплуатируемых объектов недвижимости, строительство которых завершено (по налогу на имущество организаций);

2) искажение данных о производимой продукции с целью исключения характеристик, при которых она подлежит отнесению к категории подакцизных товаров (по акцизам);

3) искажение параметров осуществляемой деятельности с целью занижения показателей потенциально возможного дохода (по ЕНВД);

4) разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения преференциальных специальных налоговых режимов.

ФНС в письме от 10 марта 2021 года, безусловно, постаралась ограничить расширительное толкование налоговыми органами на местах положений статьи 54.1 НК РФ, говорит Зыков из Deloitte.

«ФНС указывает, что прежде чем применить статью 54.1 НК РФ вместо специальных норм части II кодекса, например, статей 171, 172 и 252, налоговый орган должен разобраться, были ли действия конкретного налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, что это были за действия, при каких условиях и т.д.», – отмечает он.

ПРИМЕР:

01 Дело: № А40-266911/2019
Заявитель: ООО «Газпром трансгаз Екатеринбург»

Инспекция доначислила «Газпром трансгаз Екатеринбург» (ГТЕ, ранее ООО «Уралтрансгаз») 53,8 млн руб. налога на добавленную стоимость и 19,99 млн руб. пеней по итогам покупки геологической информации у 75%-й «дочки» – ОАО «Уралнефть».

Претензии у налогового органа были связаны с инвестиционными договорами 2003-2006 годов, по которым «Уралнефть». должна была построить и сдать в эксплуатацию несколько разведочных скважин. Однако этого не произошло – скважины ГТЕ так и не принял, затем они были ликвидированы по различным причинам. Бурение этих скважин завершилось не позднее 25 июля 2008 года, ликвидация – не позднее 25 августа 2009 года. Тем не менее, формально завершение работ по инвестиционным договорам неоднократно переносилось – вплоть до 31 декабря 2012 года.

В 2012 году эта практика была прекращена: ГТЕ через суд добился расторжения упомянутых договоров и взыскания выплаченных сумм. Деньги, правда, так и не были возвращены, «Уралнефть» инициировала собственное банкротство, в марте 2015 года была ликвидирована. Но в ходе процедуры банкротства была совершена сделка по передаче геологической информации на баланс ГТЕ в счет погашения требований на сумму 441,34 млн руб.

На НДС от этой суммы ГТЕ заявил налоговый вычет, и именно это повлекло разбирательство с фискальными органами. Инспекция сочла, что сделка по передаче геологической информации была фиктивной, в том числе с учетом того, что она не имела никакой ценности, а потому права на налоговый вычет заявитель не имеет на основании пункта 1 статьи 54.1 НК РФ, который запрещает искажение фактов финансово-хозяйственной деятельности. Суды трех инстанций, где ГТЕ пытался оспорить доначисление, согласились с верностью выводов налогового органа.

Но ссылка на пункт 1 статьи 54.1 НК РФ была «промежуточной», в конечном счете нарушенными оказались статьи 171 и 172 НК РФ (налоговые вычеты и порядок их применения), говорится в материалах дела. Из них неясно, зачем инспекции понадобилось говорить о нарушении статьи 54.1 НК РФ, которая, по сути, предусматривает ответственность налогоплательщика за участие – в той или иной форме – в уходе от налогов, особенно с учетом того, что штрафовать ГТЕ не стали вообще.

Около 80% решений налоговых инспекций, где применялась статья 54.1 НК РФ, по данным ФНС, оспариваются в судах. «Эта цифра нас очень сильно тревожит, – говорил в ноябре 2020 года заместитель руководителя ФНС Виктор Бациев. – У нас нет ни одной другой категории дел, где решения в таком именно объеме после досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе заходили бы в суды. Этот процент колоссально, в разы ниже по другим категориям дел, где 54.1 не применяется».

В судах такие споры в подавляющем большинстве случаев заканчиваются поражением налогоплательщиков. На 5 марта 2021 года в судах было обжаловано 1013 подобных решений налоговых органов, приводил статистику Бациев (не учтены заявления, которые оставлены без рассмотрения или с прекращенным производством – ИФ). Из этих 1013 дел требования налогоплательщиков, по данным Бациева, были удовлетворены полностью в 75 случаях (7,4%), частично - в 140 (13,8%).

Это существенно меньше, чем в целом по налоговым делам, которые рассматривают арбитражные суды. В них при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, а также действий или бездействия должностных лиц налогоплательщики в последние три года одерживали победу немногим менее чем в 40% случаев, свидетельствует статистика Судебного департамента при Верховном суде (ВС) РФ.

РАССМОТРЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ ПЕРВОЙ ИНСТАНЦИИ

	I ПОЛУГОДИЕ 2020 Г.	I ПОЛУГОДИЕ 2019 Г. / ВЕСЬ 2019 Г.	I ПОЛУГОДИЕ 2018 Г. / ВЕСЬ 2018 Г.	I ПОЛУГОДИЕ 2017 Г. / ВЕСЬ 2017 Г.
Общее количество дел, связанных с применением налогового законодательства	15445	12650 / 42736	22827 / 38676	16815 / 45674
Количество дел, по которым удовлетворены требования – фактически доля разрешенных в пользу налогоплательщика споров; %	43	21 / 56	20 / 21	34 / 33
в том числе оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц – в подавляющем большинстве случаев это споры по результатам налоговых проверок	3286	5278 / 10220	6080 / 12102	5587 / 11994
доля решений в пользу заявителя (в подавляющем большинстве случаев это налогоплательщик); %	39	37 / 39	39 / 38	40 / 42
в том числе споры по поводу отказа в возмещении НДС	43	121 / 192	160 / 324	238 / 366
доля удовлетворенных заявлений - т.е. решений в пользу налогоплательщика; %	23	37 / 35	39 / 40	34 / 43

Источник:
Судебный департамент при ВС РФ

ПРИЗРАК ДРЕВНЕЙ «ОДНОДНЕВКИ»

02

КЛАССИЧЕСКИХ «ОДНОДНЕВОК» УЖЕ ПРАКТИЧЕСКИ НЕ ОСТАЛОСЬ, ЗАТО МНОГО ПОГРАНИЧНЫХ СИТУАЦИЙ, КОГДА СРАЗУ НЕ ПОНЯТНО, ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ КОМПАНИЯ «ТЕХНИЧЕСКОЙ» ИЛИ НЕТ

Налоговые органы благодаря системе АСК НДС-2 научились быстро находить те звенья в цепи сделок, где казна лишалась поступлений от НДС из-за того, что один из участников – фирма-«однодневка» или, в другой формулировке, «техническая компания» – не заплатил налог и взыскать его невозможно. В этих случаях налоговые претензии адресовались реально действующему налогоплательщику, который претендовал на вычет НДС. Основанием было то, что из-за противозаконного поведения «однодневки» в казне не был сформирован источник возврата налога, а налогоплательщик не должен был вступать в договор с подозрительным контрагентом.

Сейчас проблема фиктивных компаний не так остра, как еще пять лет назад. В 2020 году налоговый разрыв по НДС, возникавший из-за их использования в сделках, снизился, по данным ФНС, до 0,43%, тогда как в 2016 году его величина была 8%.

Откровенных и классических «однодневок» уже практически не осталось, и, наоборот, очень много пограничных ситуаций, когда нельзя сказать однозначно, является ли компания «технической» или нет, констатирует Ковалев из PwC. Это, по его словам, позволяет проверяющим толковать определенные обстоятельства не в пользу налогоплательщиков.

Бизнес очень ждал разъяснений ФНС относительно применения пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, которая устанавливает, что полученная в результате каких-то конкретных операций налоговая выгода законна, если целью сделки не был уход от налогообложения и при этом одновременно она была исполнена стороной договора или лицом, которому это обязательство было правомерно передано.

Появившимися разъяснениями бизнес может быть в значительной степени удовлетворен. Из мартовского письма ФНС следует, что отраженная в документации компании сделка однозначно не будет учтена в целях снижения налоговой базы только в том случае, если в действительности её вообще не было. «Нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию

не подлежат», – говорится в письме. Если же сделка или цепочка сделок в реальности были исполнены, но в них были задействованы «технические» компании, то налогоплательщик имеет шанс доказать, что у его есть право на налоговую выгоду.

Этот подход существенно мягче, нежели имеющиеся в правоприменительной практике случаи, когда налогоплательщикам доначисляли НДС и налог на прибыль в таких суммах, как будто бы спорных сделок не было вообще, а в реальности они все же исполнялись, но с использованием промежуточных «технических» компаний. Такую позицию налоговые органы и суды заняли, например, в делах «Орехово-Зуевской управляющей компании ЖКХ» и «Сырейской паллетной компании».

ПРИМЕРЫ:

01 Дело: № А41-83291/19
Заявитель: ООО «Орехово-Зуевская управляющая компания жилищно-коммунального хозяйства»

«Орехово-Зуевская УК ЖКХ» поплатилась доначислением налогов за включение дополнительного звена в цепочку сделок со своими традиционными подрядчиками, занимавшимися ремонтом и обслуживанием лифтов. Изначально это делали ООО «ПИЦ «Колис» и ЗАО «Сервис Лифт», но в декабре 2012 года «Орехово-Зуевская УК ЖКХ» заключила договор на эти работы с ООО «Ариэлла», у которого не было для их выполнения ни технических, ни кадровых ресурсов. Аттестованным специалистом, отвечающим за организацию безопасности эксплуатации лифтов в «Ариэлле», числилась сотрудник без соответствующего образования, которая одновременно трудилась рабочей по стирке белья в детском саду.

Новый подрядчик, в свою очередь, заключил договоры с теми же «Колисом» и «Сервис Лифтом». Налоговая инспекция, когда обнаружила это, сочла, что сделки были порочными. «Орехово-Зуевская УК ЖКХ» в 2014 году заплатила «Ариэлле» по договору 57,9 млн руб., в 2015-м – 19,9 млн руб., в то время как «Колис» и «Сервис Лифт» получили 17,4 млн руб. и 5,9 млн руб. соответственно. Инспекция по банковским выпискам обнаружила, что 34 млн руб. со счета «Ариэллы» ушли «сомнительным» контрагентам и через цепочку фирм-«однодневок» были обналичены.

Инспекция сделала вывод, что единственной деловой целью взаимоотношений «Орехово-Зуевской УК ЖКХ» с «Ариэллой» являлось уменьшение налоговых поступлений в бюджет. А часть 2 статьи 54.1 НК РФ не позволяет оптимизировать налоговые обязательства при таких обстоятельствах. В результате «Орехово-Зуевской УК ЖКХ» было доначислено 20,9 млн руб. налога на прибыль и НДС, а плюсом почти 11 млн руб. пеней и штрафов.

В этой сумме не была учтена реальная оплата услуг «Колиса» и «Сервис Лифта». «Орехово-Зуевская УК ЖКХ» попыталась это оспорить, доказать, что имеет право на налоговую реконструкцию. Но в трех судебных инстанциях проиграла. Арбитражный суд Московской области указал, что нормы статьи 54.1 НК РФ «не содержат установлений, вменяющих в обязанность налогового органа проведение реконструкции налоговых обязательств путем определения прав и обязанностей налогоплательщиков, допустивших искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственных операций, расчетным путем».

Первая инстанция упомянула позицию Конституционного суда РФ, которую другие суды использовали для того, чтобы обосновать необходимость применения налоговой реконструкции (нормы НК РФ сами по себе не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом). Но к делу «Орехово-Зуевской УК ЖКХ», по мнению Арбитражного суда Московской области, эта позиция отнесена быть не может. «Право на уменьшение расходов может быть реализовано только в случае соответствия действий налогоплательщика законодательству, а не в ситуации, когда осуществляется незаконная реальная (так в документе – прим. ИФ) экономическая деятельность», - говорится в решении Арбитражного суда Московской области. В этих ситуациях, по мнению суда, налогоплательщик «лишается права на применение налоговых вычетов и уменьшение расходов в полном объеме».

С ним согласились апелляция и кассация, а Верховный суд РФ 2 марта 2021 года отказал компании в передаче дела на пересмотр судебной коллегии по экономическим спорам.

“

Заместитель руководителя ФНС Виктор Бациев:

«Мы полагаем, что поражаться в виде отказа в вычетах и расходах в полном объеме будут прежде всего те, кто, зная о техническом характере контрагента, либо активно участвуя в этих отношениях, либо организуя их, не раскрывает нам фактического исполнителя.

Почему он этого не делает? А потому что он не может это сделать, потому что товар покупается в нелегальном обороте.

Элементарный пример: купили фрукты на рынке за счет средств, которые были обналичены через такую «техническую» компанию. Здесь выгода не в наращивании цены, а как раз в экономии на расходах, снижении себестоимости.

Да, может быть, кто-то скажет: в достижении благой цели – попытке удержаться на рынке, предоставив потребителю благо по меньшей стоимости. Но, тем не менее, это недобросовестная экономия, убивающая конкуренцию. Попытка легализовать операции по приобретению материальных ресурсов, которые необходимы, но, тем не менее, у тех лиц, которые деятельность не декларируют.

Поскольку мы не видим законной операции, то и не можем принять во внимание ее параметры. Налогоплательщик поэтому нам ее и не раскрывает, а не потому, что о ней не знает. Он о ней прекрасно знает, ему раскрыть нечего!»

02 Дело: № А55-26674/2019
Заявитель: ООО «Сырейская паллетная компания»

«Сырейская паллетная компания» (СПК) столкнулась с доначислением налогов из-за фиктивных контрактов на покупку деревянных поддонов, заключенных с ООО «ТК Ректона» и ООО «Партнер-С». Инспекция в ходе проверки не обнаружила товарно-транспортных накладных, а часть счетов-фактур по контрактам с «ТК Ректона» были выполнены на принтере СПК, выяснилось в ходе технической экспертизы.

Ресурсов у заявленных контрагентов для исполнения сделок инспекция тоже не обнаружила. «ТК Ректона» по месту регистрации не находилась, движение денежных средств по ее счету носило «технический» характер, а из ее налоговой отчетности за 2015 год следовало, что в бюджет перечислены суммы налогов, несопоставимые с оборотами, выяснила инспекция. Директор и учредитель рассказали инспекторам, что регистрировали фирму за вознаграждение.

В ходе проверки сделки с «Партнер-С» инспекция обнаружила, что юридический адрес компании совпадает с адресом регистрации по месту жительства директора и учредителя СПК Сергея Сараева. Это, по мнению налогового органа, свидетельствует о взаимозависимости и подконтрольности «Партнер-С» и СПК одному лицу, как и то, что обе компании использовали один IP-адрес.

Кроме того, с расчетного счета «Партнер-С» на карту Сараева было списано 4,4 млн руб., что свидетельствует об обналичивании денежных средств, приводится в материалах суда позиция налогового органа.

В действительности поддоны приобретались у физических лиц за наличные средства, выяснила инспекция в ходе допроса сотрудников компании. В совокупности оценив эти данные, инспекция сделала вывод, что сделки с упомянутыми контрагентами «не имеют разумной хозяйственной (деловой) цели, а направлены на получение налоговой экономии в виде неполной уплаты в бюджет НДС и налога на прибыль». В результате налоговый орган доначислил СПК 12,36 млн руб., из которых 4,1 млн руб. приходится на недоимку по налогу на прибыль, 3,7 млн руб. – НДС, а остальное – на пени и штрафы.

Проводить реконструкцию, применять расчетный метод и учитывать реальные расходы СПК на покупку поддонов налоговый орган не стал.

И не должен был, решили суды трех инстанций, где СПК пыталась оспорить доначисления. «Произведенные расходы уменьшают полученные доходы в целях налогообложения прибыли в случае, когда они экономически оправданы, подтверждены документально и связаны с получением дохода», – указал Арбитражный суд Самарской области.

Кроме того, он сослался на то, что товар фактически был приобретен у физлиц, а не у заявленных контрагентов, что исключает возможность реконструкции.

«В подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах», – указал суд.

С этим согласились апелляция с кассацией, а ВС РФ в сентябре 2020 года не нашел оснований для рассмотрения дела на заседании коллегии по экономическим спорам.

Кроме того, налоговая инспекция установила, что в реальности отходы ООО «Коммандит Сервис» вывозило ООО «Автодорсервис» с последующей передачей на утилизацию на завод ОАО «ТО ТБО».

Арбитражный суд Мурманской области в своем решении также обратил внимание на несоответствие контракта заявленному виду деятельности «Медлайна» – оптовая торговля изделиями, применяемыми в медицинских целях, медицинской техникой и ортопедическими изделиями. Решение налоговых органов о неправомерности уменьшения «Коммандит Сервисом» налоговой базы по НДС и налогу на прибыль организаций по сделке с «Медлайном» было признано верным.

03 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ПОРОЧНОЕ ЗВЕНО

ФНС ПОВЫСИЛА ТРЕБОВАНИЯ К АРГУМЕНТАМ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИМ УЧАСТИЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В СХЕМЕ УХОДА ОТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПЕРЕД КАЗНОЙ, И СНИЗИЛА РИСКИ ФОРМАЛЬНОГО ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НК РФ

Использование «технических» компаний в цепочке сделок, по мнению ФНС, – однозначное нарушение требований статьи 54.1 НК РФ, которая устанавливает, что договор должен быть исполнен его стороной или лицом, которому обязательство было правомерно передано (так называемый «тест на сторону договора»). Суды с этим согласны, поэтому ключевым при разбирательстве с налоговыми органами по поводу сделок с порочным звеном будет вопрос, знал или должен был знать налогоплательщик, что заключает договор с «технической» компанией, либо не знал.

Сразу после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ возобладал жесткий подход – объективное вменение нарушения налогоплательщику, если его контрагент оказался «технической» компанией или такое звено есть дальше по цепи сделок. В мартовском письме ФНС отходит от такой позиции. В документе говорится, что нельзя предъявлять формальные претензии, основанные исключительно на неисполнении обязательств по договору указанным в нем лицом. В этой ситуации нужно оценить действия самого налогоплательщика, установить, пытался ли он уменьшить свои налоговые обязанности, либо просто знал или должен был знать о «техническом» характере контрагента и об исполнении обязательства иным лицом, считает ФНС.

«Впервые официально ФНС признает значимость субъективной стороны (отношение налогоплательщика к произошедшему, его вовлеченность в схему по уклонению от налогов – ИФ) при применении «теста на сторону договора», в отличие от возобладавшей сразу после принятия статьи 54.1 НК РФ модели объективного вменения нарушения всякий раз при установлении пороков исполнения сделки конкретным лицом», - говорит партнер юридической компании Taxology Алексей Артюх.

При этом вывод об осведомленности налогоплательщика о вовлеченности в схему ухода от налогообложения инспекции должны делать на основании таких доказательств, которые должны «вне всяких сомнений свидетельствовать» об информированности, говорится в письме ФНС. Маркером может быть, например, факт, который свидетель-

ствовал бы о том, что реальные контрагенты сначала договорились о сделке, а потом вставили в цепочку «техническую» компанию. Это, по мнению ФНС, свидетельствует о том, что у налогоплательщика был умысел прибегнуть к незаконной налоговой оптимизации.

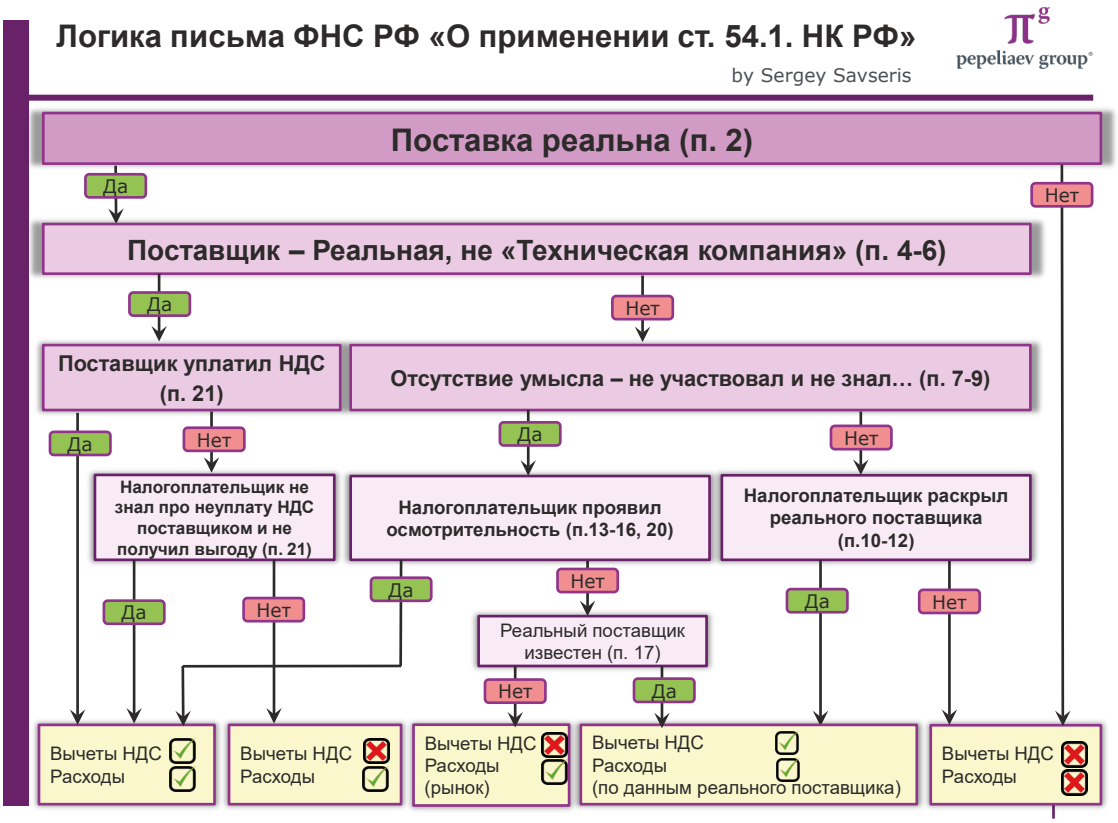
О том же самом может говорить в совокупности поведение участников сделки при ее заключении и исполнении, которое не соответствует стандартам разумного поведения участника оборота, ожидаемого в сходных обстоятельствах; наличие недочетов в документах и их неполнота, обусловленная формальным характером документооборота; бездействие в ситуации, когда надо предъявлять контрагенту претензии или обращаться в суд из-за неисполнения договора (непринятие мер по защите нарушенного права).

Напоминает ФНС и о доказательствах, которые прямо сигнализируют о решающей роли проверяемого налогоплательщика в «схематозе». Тут маркерами могут быть обнаружение в ходе проверки печатей и документации контрагента, выявление обналичивания денежных средств или их использования на нужды налогоплательщика, его учредителей, менеджеров или иных связанных лиц.

Схожая позиция была у ВС РФ по делу АО «Уралбройлер». Суд в своем определении сослался на осведомленность компании о махинациях контрагентов, а также на «круговой» характер движения денежных средств, формально уплаченных налогоплательщиком за корма и строительно-монтажные работы, но впоследствии возвращенных ему под видом беспроцентных займов от «технических» компаний.

ФНС повысила стандарт обоснования вывода о безусловном участии налогоплательщика в налоговой схеме с участием «технической» компании и в том, что он должен был однозначно понимать невозможность исполнения договора контрагентом, констатируют эксперты. «[Этим] ФНС, конечно, снижает риски формального применения статьи 54.1 НК РФ», – говорит Ковалев из PwC.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ЗА КОНТРАГЕНТОВ



Подготовил старший партнер «Пепеляев групп» Сергей Савсерис

ПРИМЕР:

01 Дело: № А76-2493/2017
Заявитель: ЗАО «Уралбройлер»

Претензии к «Уралбройлеру» у налоговой инспекции возникли из-за «круговых» сделок 2012-2014 годов, в рамках которых компания покупала зерно у ООО «Комбикормовый завод «Уралбройлер» (КЗУ) и заказывала строительные работы у ООО «Энергостроительная компания».

Проверяющие выяснили, что средства, которые получали от «Уралбройлера» эти две организации, во втором звене операций не полностью шли дальше их реальным контрагентам, а частично отправлялись на счета «технических» компаний, не ведущих реальной деятельности. Затем от этих «плохих» контрагентов деньги перечислялись транзитом в другие компании, которые были подконтрольны «Уралбройлеру», а затем возвращались компании в виде займов. В результате инспекция доначислила «Уралбройлеру» 97,17 млн руб. НДС и 77,58 млн руб. пеней и штрафа. Кроме того, налоговики решили, что излишне был возмещен НДС в размере 114,28 млн руб.

Предприятие в ответ заявляло, ему нельзя вменять в вину нарушения контрагентов при отсутствии доказательств его осведомленности о приведенных фактах, а также с учетом реальности поставок и оказания услуг. В судах двух инстанций «Уралбройлер» проиграл, но кассация встала на сторону компании.

СКЭС ВС РФ, куда пожаловался налоговый орган, постановление кассации отменила, оставив в силе судебные акты первой и второй инстанций. «Установлен «круговой» характер движения денежных средств, формально уплаченных налогоплательщиком за приобретение кормов и строительно-монтажных работ, но впоследствии возвращенных налогоплательщику под видом беспроцентных займов от вышеуказанных «технических» компаний», – констатировал ВС РФ.

Это означает, что выведенные из оборота денежные средства заведомо для налогоплательщика не участвовали в оплате налогооблагаемых операций, то есть фактически не выбывали из-под его контроля и, более того, по формальным основаниям вернулись в его распоряжение, сочла коллегия.

Эта «совокупность обстоятельств в их взаимосвязи» может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды «Уралбройлером», и компания должна быть привлечена к налоговой ответственности, решил ВС РФ.

РЕАНИМАЦИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

ФНС ПОЛНОСТЬЮ ОТКАЖЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКУ В ВЫЧЕТАХ И УЧЕТЕ РАСХОДОВ, ЕСЛИ ОН УЧАСТВОВАЛ В СХЕМЕ УХОДА ОТ НАЛОГОВ, ЗНАЛ О СУЩЕСТВОВАНИИ В НЕЙ ФИКТИВНОГО ЗВЕНА И НЕ РАСКРЫЛ РЕАЛЬНОГО ИСПОЛНИТЕЛЯ ПО СДЕЛКЕ

04

Суды нередко поддерживали жесткую позицию ФНС, которая была сформулирована после появления статьи 54.1 НК РФ: прежних правил о необходимости проведения налоговой реконструкции нет. Согласился с таким подходом и Минфин, о чем стало известно в январе 2020 года, когда в прессу попало его письмо-ответ на соответствующий запрос ФНС.

Тем не менее, господствующим такой подход не стал. «Вопрос о налоговой реконструкции довольно часто решается положительно при доказанности реальности операций, то есть если товар был фактически поставлен, работы выполнены, услуги оказаны. Например, дело «Кузбасскон-сервмолока», дело «Юрроса», дело «Сибирской инжиниринговой торговой компании»«, – говорит старший юрист практики Dentons Диана Агаркова.

Знаковым для практики стало дело ООО «Кузбасс-консервмолоко». Эта компания была одной из первых, кто дошел до суда, доказывая несостоятельность отказа от реального установления налоговых обязательств. В ее деле Арбитражный суд Кемеровской области сделал вывод, что появление статьи 54.1 НК РФ не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения.

В подтверждение этого вывода он ссылался на пояснительную записку к законопроекту, которым эта статья вводилась в кодекс, и решение профильного комитета Госдумы к нему. В этих документах говорилось о преемственности между сложившейся судебной практикой, концепцией налоговой выгоды, выработанной наукой, и законопроектом.

Апелляция это решение отменила, но кассация закончила спор в пользу «Кузбассконсервмолока», полностью поддержав аргументацию первой инстанции. После этого ФНС прекратила борьбу. В ВС РФ служба обращаться не стала, тем самым не дав ему возможность высказать свою точку зрения.

Впоследствии с учетом решения по делу «Кузбасс-консервмолока» и ряду других ФНС отказалась от полного отрицания налоговой реконструкции. Но право на нее обусловливается несколькими факторами: осмотрительностью налогоплательщика при выборе контрагента, степенью информированности и вовлеченности в сомнительные сделки, а также готовностью раскрыть их действительные характеристики, включая настоящих исполнителей, свидетельствует мартовское письмо ФНС.

На полную реконструкцию, предусматривающую вычеты по НДС и полный учет понесенных расходов при расчете налога на прибыль, налогоплательщик может рассчитывать, если его контрагент, являющийся реально действующей компанией, не заплатил НДС, но налогоплательщик об этом не знал и выгоды никакой не получил. То же самое произойдет, если в цепочке операций при исполнении реальной сделки был «технический» контрагент, но налогоплательщик не участвовал в создании этой схемы и не знал о ней (отсутствие умысла), а при выборе контрагента проявил осмотрительность.

Ни в каких других случаях при наличии нарушений налогоплательщик не может, согласно письму ФНС, рассчитывать на полную реконструкцию. Но ее могут провести в «усеченном» размере с меньшим доначислением налога на прибыль, убрав из расходов те суммы, которые осели в промежуточных «технических» компаниях, и оставив только то, что получил реальный исполнитель обязательств по договору.

Это произойдет в двух случаях. Во-первых, если налогоплательщик сознательно не участвовал в схеме оптимизации налогообложения с участием «технического» контрагента и не знал о ней, но не проявил осмотрительность, хотя ему был известен реальный исполнитель. Во-вторых, если налогоплательщик участвовал в схеме или знал о ней, но раскрыл налоговому органу реального исполнителя.

Еще ФНС описывает ситуацию, когда налогоплательщику не полагаются вычеты по НДС, но его расходы будут приниматься в расчет при определении недоимки. Так будет, если контрагент реален, он не уплатил НДС, а налогоплательщик знал об этом и получил выгоду.

Расходы по «рынку», а не исходя из параметров сделки налоговая примет во внимание, если налогоплательщик не знал о схеме и не участвовал в ней, не проявил осмотрительность в выборе контрагента, который оказался «техническим», и не знает реального исполнителя обязательств по договору. Про вычеты НДС в этой ситуации придется забыть.

Полностью в вычетах и учете расходов инспекция откажет, если контрагент был «техническим», налогоплательщик знал об этом, участвовал в схеме и не раскрыл проверяющим реального исполнителя по сделке.

«В случае если налоговый орган придет к выводу, что налогоплательщик так или иначе ответственен за действия «однодневок», ему придется самостоятельно осуществлять поиск реального поставщика, а с учетом ограниченных ресурсов (в отличие от ресурсов налоговых органов) такой поиск может быть крайне затруднительным для налогоплательщика, который не является организатором схемы с участием «технических» посредников. Но в любом случае наличие понятных правил и подходов налогового органа лучше правовой неопределенности.

Само по себе закрепление подхода касательно возможности реконструкции НДС, учитывая негативную судебную практику по данному вопросу, уже является значительным прогрессом», – полагает руководитель проектов налоговой практики юридической фирмы Vegas Lex Юрий Иванов.

ПРИМЕР:

02 Дело: № А27-17275/2019
Заявитель: ООО «Кузбассконсервмолоко»

Налоговая инспекция доначислила «Кузбассконсервмолоку» 4,24 млн руб. НДС, пеней и штрафов, а также 11,8 млн руб. налога на прибыль. Основанием для этого стал вывод инспекции, что компания в 2015-м и начале 2016 года фактически покупала сырое молоко напрямую у сельхозпроизводителей, а не у посредников (двух ООО с одинаковым названием «Фин Лайт» и ООО «Молопттранс»), как свидетельствовали договоры.

Доказательствами тому послужили несколько обстоятельств. Во-первых, услугами посредников «Кузбассконсервмолоко» пользовалось, только когда функции его единоличного исполнительного органа выполняла управляющая компания – ООО «УК Синергия». Как до, так и после этого компания работала с сельхозпроизводителями напрямую.

Во-вторых, инспекция не обнаружила участия посредников в поставке: по документам, местом передачи молока были адреса сельхозпроизводителей, доставкой занималось само «Кузбассконсервмолоко». В-третьих, инспекция решила, что все спорные контрагенты взаимозависимы. «Их IP-адреса и номера телефонов идентичны, налоговые декларации организаций представлялись в налоговые органы через одного уполномоченного представителя», - говорится в материалах дела.

Инспекция не отрицала, что у «Кузбассконсервмолока» были расходы по спорным сделкам, но отказалась их учитывать со ссылкой на часть 2 статьи 54.1 НК РФ, так как договорные отношения были оформлены с фиктивными посредниками. По мнению налогового органа, после появления этой статьи в кодексе налоговая реконструкция не должна проводиться.

Арбитражный суд Кемеровской области отверг трактовку налогового органа. Прежние правила не изменились, реконструкция по-прежнему нужна, указывал он со ссылкой на пояснительную записку к законопроекту, которым в НК РФ вводилась статья 54.1, и решение профильного комитета Госдумы к нему. «В пояснительной записке обосновывается преемственность законопроекта [по отношению к] выработанной судебной практикой и наукой концепции налоговой выгоды», - говорится в решении суда.

Ссылался он и на позиции Конституционного и Верховного судов РФ. Ранее они отмечали: выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Апелляция отменила решение, принятое в пользу компании, но Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в июле 2020 года вновь изменил расклад. Постановление апелляции было отменено, оставлено в силе решение суда первой инстанции – акт налогового органа о доначислении компании налога на прибыль на 11,2 млн руб. был отменен.

03 Дело: № А50-17644/2019
Заявитель: ООО «Сива лес»

Два круга судебных разбирательств с налоговой инспекцией прошло ООО «Сива лес», занимающееся реализацией лесопродукции. Инспекция обвинила компанию в том, что в отношениях с ООО «Пермснаб» ради ухода от налогов она умышленно создала формальный документооборот, прикрывающий тот факт, что на самом деле лес закупался у других лиц, находящихся на специальных режимах налогообложения и не являющихся плательщиками НДС. У «Пермснаба» не было возможности вести поставки: отсутствовали помещения, транспорт и сотрудники, установила инспекция. После завершения сделок с «Сива лесом» «Пермснаб» ликвидировался.

Налоговая инспекция доначислила «Сива лесу» НДС и налог на прибыль в общей сумме 10,13 млн руб. и 3,95 млн руб. пеней, наложила штраф в размере 40% от суммы недоимки как за умышленное нарушение (одновременно, правда, сами налоговые органы его и снизили его в четыре раза – с учетом обстоятельств, смягчающих ответственность; каких именно, в судебных документах не говорится).

Инспекция не отрицала сам факт закупок «Сива леса» у реальных поставщиков, но понесенные расходы в рамках налоговой реконструкции учитывать отказалась. Свою позицию она обосновывала

тем, что обязательства по спорной сделке исполнены не указанным в документах лицом.

Две судебных инстанции согласились с налоговым органом, но Арбитражный суд Уральского округа счел, что проводить реконструкцию нужно. Суд назвал подход налогового органа к трактовке части 2 статьи 54.1 НК РФ «сугубо формальным».

«Подход, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль», – заключил суд кассационной инстанции. По его мнению, это не соответствует ни НК РФ, ни статье 57 Конституции РФ, согласно которым налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

На втором круге рассмотрения инспекция безуспешно пыталась опровергнуть этот вывод: три судебных инстанции заявили о необходимости реконструкции. В результате решение налогового органа в части начисления налога на прибыль было отменено. На верности своей трактовки статьи 54.1 НК РФ инспекция настаивала вплоть до февраля 2021 года, когда состоялось заседание в кассации.

04 Дело: № А05-9394/2020
Заявитель: ООО «НордМет»

В деле «НордМета» налоговые органы фактически решили признать незаконным весь бизнес по сбору лома черных и цветных металлов, который вела эта компания в городе Мирном и других населенных пунктах поблизости от космодрома «Плесецк». Инспекторы сочли, что «НордМет» в 2014-2016 годах неправомерно занизил расходы, связанные с приобретением лома, на 364,38 млн руб. Эта цифра, согласно бухгалтерской отчетности компании, полностью эквивалентна всей сумме затрат, сопряженных с ее основной деятельностью в указанный период.

Свое решение налоговики построили главным образом на том, что люди, которые были указаны в приемо-сдаточных актах (ПСА) на лом, либо не сдавали его совсем, либо не в том количестве, которое было указано. Этот вывод инспекторы сделали по результатам допросов засветившихся в документах граждан, а также на основании данных ЗАГС. Согласно информации этой службы, часть сдатчиков были «мертвыми душами» – их сняли с учета в связи со смертью. «Следовательно, осуществить сдачу металла не могли», – приводится позиция инспекции в материалах дела.

Тот факт, что лом на самом деле приобретался, налоговики не оспаривали. Но, по их мнению, это неважно: раз в ПСА указаны недостоверные сведения, то налогоплательщику должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов в полном объеме на основании положений части 2 статьи 54.1 НК РФ.

Но Арбитражный суд Архангельской области с этим не согласился. Среди прочего он констатировал, что единственным основанием для решения инспекции по рассматриваемому эпизоду стало то, что «НордМет» осуществил формальный документооборот со сдатчиками лома. Но сами по себе эти бумажные нарушения не могут повлечь отказ в полном учете расходов, так как подобный подход создает абсурдную ситуацию: «Налогоплательщик, не представивший на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, то есть будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие в полном объеме требованиям статьи 54.1 НК РФ» (цитата из решения суда). Это не отвечает принципам справедливости и правовой определенности, заключил суд.

В итоге решение налоговой инспекции по делу «НордМета» было признано недействительным. Апелляция оставила в силе решение первой инстанции 10 марта 2021 года.

БРЕМЯ УТОПАЮЩИХ

ФНС МОЖЕТ ПОМОЧЬ ЗАКОНОПОСЛУШНЫМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ В СБОРЕ АРГУМЕНТОВ ДЛЯ ЗАЩИТЫ, НО «ИЗБЫТОЧНОГО СОДЕЙСТВИЯ» ЖДАТЬ НЕ СТОИТ

05

«Усеченная» реконструкция предполагает, что налоговый орган должен располагать информацией о том, какие затраты проверяемый налогоплательщик понес, если бы заключил договор непосредственно с реальным исполнителем. И эту информацию должен предоставить налогоплательщик, устанавливает мартовское письмо ФНС. Как в том случае, если он контролировал схему минимизации налогообложения или участвовал в ней на равных правах с другими заинтересованными лицами, так и тогда, когда не был в нее вовлечен., а только знал о ее существовании.

В последнем случае с поиском информации у налогоплательщика почти наверняка будут сложности, отмечают эксперты.

Это может быть в ситуации, когда подставная компания встроена со стороны реального продавца, приводит пример Зарипов из «Пепеляев групп». «Такой контрагент намеренно вводит покупателя в заблуждение, чтобы скрыть свои доходы от налогового органа. Например, документы оформлены от одной компании, а строительные работы выполняли сотрудники другой», - говорит Зарипов.

Учетные документы фактического исполнителя налогоплательщику, не аффилированному с таким лицом, получить практически невозможно, отмечает Агаркова из Dentons. «Маловероятно, что «техническая» компания решит сотрудничать с налогоплательщиком, раскроет ему свою схему и предоставит какие бы то ни было документы, – говорит она. – В таком случае налогоплательщик, по сути, имеет довольно низкие шансы добиться налоговой реконструкции – у него нет правовых инструментов для того, чтобы добыть необходимую информацию».

Бывают и ситуации, когда налогоплательщик знает о техническом характере своего контрагента, но фактически не контролирует схему и не получает выгоду от участия в ней. «В таких ситуациях налогоплательщик контактирует с некими лицами, которые не обязательно раскрывают организацию, которая реально будет предоставлять исполнение», - говорит Артюх из Taxology.

По его словам, такой налогоплательщик рискует быть серьезно пораженным в правах. «По сути, предлагается только надавить на контрагента с тем, чтобы уже тот раскрыл реального исполнителя», – отмечает Артюх.

Результативным такое давление вряд ли будет, уверены эксперты, а других инструментов для получения информации у налогоплательщиков нет. В этой связи в очередной раз встает вопрос о том, готовы ли налоговые органы с использованием имеющейся у них информации восстанавливать справедливость в отношении налогоплательщика, которого привлекают к ответственности из-за незаконных действий контрагента.

В письме ФНС есть отсылка к концепции добросовестного налогового администрирования, которая выработана СКЭС ВС РФ. «По сути, это будет означать, что инспекция не вправе игнорировать известные ей на момент принятия решения обстоятельства, даже если они были получены «случайно» и не в ходе проверки», – говорит Артюх.

ФНС устами Бациева пообещала «не оставлять за бортом» бизнес – «утопающих» – в подобных ситуациях. «В значительном числе случаев, когда из характера исполнения [видно, что] исполнение получено от иного лица, и мы из документов можем это лицо установить, то, конечно, мы должны проверить, а почему во исполнение договора, заключенного с компанией А («техническое» звено – ИФ), товар пришел от компании Б (реальный поставщик – ИФ)? Какова роль компании Б? Пройти мимо этого факта будет нельзя», – сказал Бациев в интервью налоговому порталу TaxPro, которое организовал культурно-образовательный проект «Поддержка». Кроме того, по словам Бациева, налогоплательщику может «повезти» и спасительные для него сведения обнаружатся в «цепочке исполнения, которая отражена в информационных системах» ФНС.

Гораздо более сложный вопрос – как налоговые органы будут реагировать на просьбы бизнеса помочь установить реального исполнителя. Судя по словам Бациева, совсем такая возможность не исключается. «Истребование документов в целях проверки той информации, которую считает значимой налогоплательщик, думаю, должна осуществляться», - сказал он в интервью TaxPro, но после удивленного восклицания своего собеседника практически дезавуировал свои слова: «Мы тоже не должны свалиться в ту крайность, когда налогоплательщик будет руководить налоговым контролем <...>. Мы говорим о том, что налоговый орган не должен пройти мимо информации, которая на поверхности. Глубоко копать, наверное, это избыточное требование <...>. Думаю, что не стоит ждать от нас избыточного содействия».

Таким образом, в применении статьи 54.1 НК РФ возникает новая неопределенность – общие принципы законодательства и здравый смысл вроде бы требуют от налоговых органов оказывать содействие налогоплательщику в получении информации, которую он самостоятельно добыть не может, но формальных оснований для этого нет.

«Нет законно установленного механизма по истребованию доказательств через налоговый орган в сравнении, например, с гражданским или арбитражным процессом. Тут, скорее, можно рассчитывать на добрую волю конкретной инспекции помочь в сборе недоступных налогоплательщику доказательств, но как-то формально принудить ее к этому нельзя», - говорит Артюх из Taxology.

У налоговых органов есть инструменты, чтобы ознакомиться с учетными документами фактического исполнителя, но «нет стимула их использовать, ведь в налоговой реконструкции заинтересован сам налогоплательщик, а не налоговый орган», добавляет Агаркова из Dentons. Бациев в интервью TaxPro сказал, что модель взаимодействия «нужно тестировать на практике».

> “
>
> ***Партнер юридической компании Taxology Алексей Артюх:***
> *«[Есть] ситуации, когда налогоплательщик знает о том, что его непосредственный контрагент является «техническим», но фактически не контролирует схему, не получает выгоду от участия в ней. В таких ситуациях налогоплательщик контактирует с некими лицами, которые не обязательно раскрывают организацию, которая реально будет предоставлять исполнение. Такая фактура, конечно, отличается от ситуации, когда налогоплательщик держит под контролем и управляет всей схемой. Однако обе ситуации приравнены в письме друг к другу. И налогоплательщик, который просто знает о схеме, но не контролирует ее и не в курсе деталей, рискует быть серьезно пораженным в правах. Противодействовать этому в рамках письма сложно – по сути, предлагается только «надавить» на контрагента с тем, чтобы уже тот раскрыл реального исполнителя. Остается надеяться, что судебная практика не подхватит этот подход».*

“

Ведущий юрист «Пепеляев групп» Петр Попов: *Если говорить об умышленных ситуациях [встраивания «технической» компании в цепочку сделок с реальным исполнителем - ИФ], насколько я понимаю содержание разъяснений, там, скажем прямо, инициатива [раскрытия] отдается на сторону налогоплательщика очевидно?*

Бациев: *Безусловно да! Безусловно да, потому что оцениваются ситуации, когда он либо активно содействовал встраиванию такой компании, либо знает об этом, <...> и это доказано. И только лишь доказав основание, мы переходим к обсуждению последствий, и соответственно, если он их [реальных исполнителей договора] не раскрывает, то, значит, мячик так и остался на его стороне.*

Попов: *Такая же ли ситуация будет иметь место с неосторожной формой [вины]?*

Бациев: *Там более, на наш взгляд, [это] извинительная ситуация, и она в этом смысле более мягкая в сравнении с умышленной формой вины <...>, и [она] заключается в том, что расходы принимаются в том размере, который соответствует рыночному уровню. Без нужды оспаривать рыночный размер расходов навряд ли кто-то будет. Но вычет по налогу [НДС - ИФ], имея в виду перекладываемый характер данного налога, не предоставляется.*

Ну и опять-таки, ... также имеет значение, если такой исполнитель может быть установлен. И мы его видим исходя из документов, характеризующих исполнение, либо, если повезет налогоплательщику, из той цепочки исполнения, которая отражена в информационных системах. <...> Когда [товар был получен] от иного лица, и мы из документов о перевозке можем это лицо установить, мы, конечно, должны будем проверить: а почему во исполнение договора, заключенного с компанией А («техническое» звено – ИФ), товар пришел от компании Б (реальный поставщик – ИФ)? Она подсвечивается. Пройти мимо этого факта будет нельзя. Но опять-таки мы понимаем, что эта прослеживаемость, если товар, допустим, не относится к категории прослеживаемых, не всегда реализуема.

Попов: *Я, скорее, здесь имел в виду именно вопрос доказывания и распределения инициативы по доказыванию между разными субъектами, поскольку существует такая точка зрения, что по-хорошему надо помочь налогоплательщику из той информации, которая доступна налоговой службе, по крайней мере в неосторожной форме установить, что же там было. Что здесь? Как здесь правильно смотреть на эти ситуации?*

Бациев: *Ну, налоговый орган же не может гадать на кофейной гуще в двух миллиардах операций, которые в год отражаются (цифра условна), где сопрягаемая операция. Хотим ли мы либо нет, спасение утопающих - дело рук самих утопающих. И в этом смысле какая-то активность со стороны налогоплательщика должна быть проявлена. И да, истребование документов в целях проверки той информации, которую считает значимой налогоплательщик, думаю, должно осуществляться.*

Попов: *О! Иными словами, все-таки определенное содействие здесь возможно. То есть, например, если налогоплательщик...*

Бациев: *Ну, опять-таки давайте перейдем к практическим ситуациям. <...> Мы тоже, наверное, не должны сказать о том, что налогоплательщик нам будет указывать: в этом городе 100 производителей цемента, давайте посмотрим на этого производителя цемента, на этого... Или там 200 оптовых поставщиков цемента. Ну, нет, конечно! Мы понимаем, что любое содействие должно быть разумным.*

Попов: *Но, очевидно, главное, что оно должно быть. Это тоже гигантский шаг вперед! На это очень хочется обратить внимание... Представим себе практическую ситуацию. Если у нас есть банковская выписка в приложениях к акту проверки, и из этой банковской выписки налогоплательщик может выцепить что-то и сказать: «Вот, обратите внимание на это». Если это будет похоже на разумную версию, не просто на попытку уйти от негативных...*

Бациев: *Мы, понимаете, тоже не должны... Я говорю, это те вопросы, которые нужно тестировать на практике. Да? Мы тоже не должны свалиться в ту крайность, когда налогоплательщик будет руководить налоговым контролем.*

Попов: *Однозначно!*

Бациев: *Налогоплательщик, ты уже извини, отвечаешь за собственные виновные действия, пускай и неосторожной формы вины. И те негативные последствия принимаешь на себя, которые возникли. И в этой ситуации можно было бы при жесткости, наверное, вообще-то занять позицию, что налоговый орган и не должен... Глубоко копать, наверное, – это избыточное требование. А ты, налогоплательщик, пострадав от действия того контрагента, которого избрал, можешь защищаться. Чем? Требованием к такому контрагенту о возмещении убытка.*

15 лет назад, когда в обиход только вошло понятие должной осмотрительности, проверки контрагентов воспринимались чаще всего как формальность. Для их выполнения вполне хватало регистрационных данных.

Затем бизнес освоил анализ специфических факторов, указывающих на «однодневность» компании-партнера: массовый директор, массовый адрес, отсутствие выручки... Чтобы облегчить задачу, для выявления этих факторов были созданы специализированные аналитические инструменты, такие как Индекс должной осмотрительности аналитической системы «СПАРК-Интерфакс».

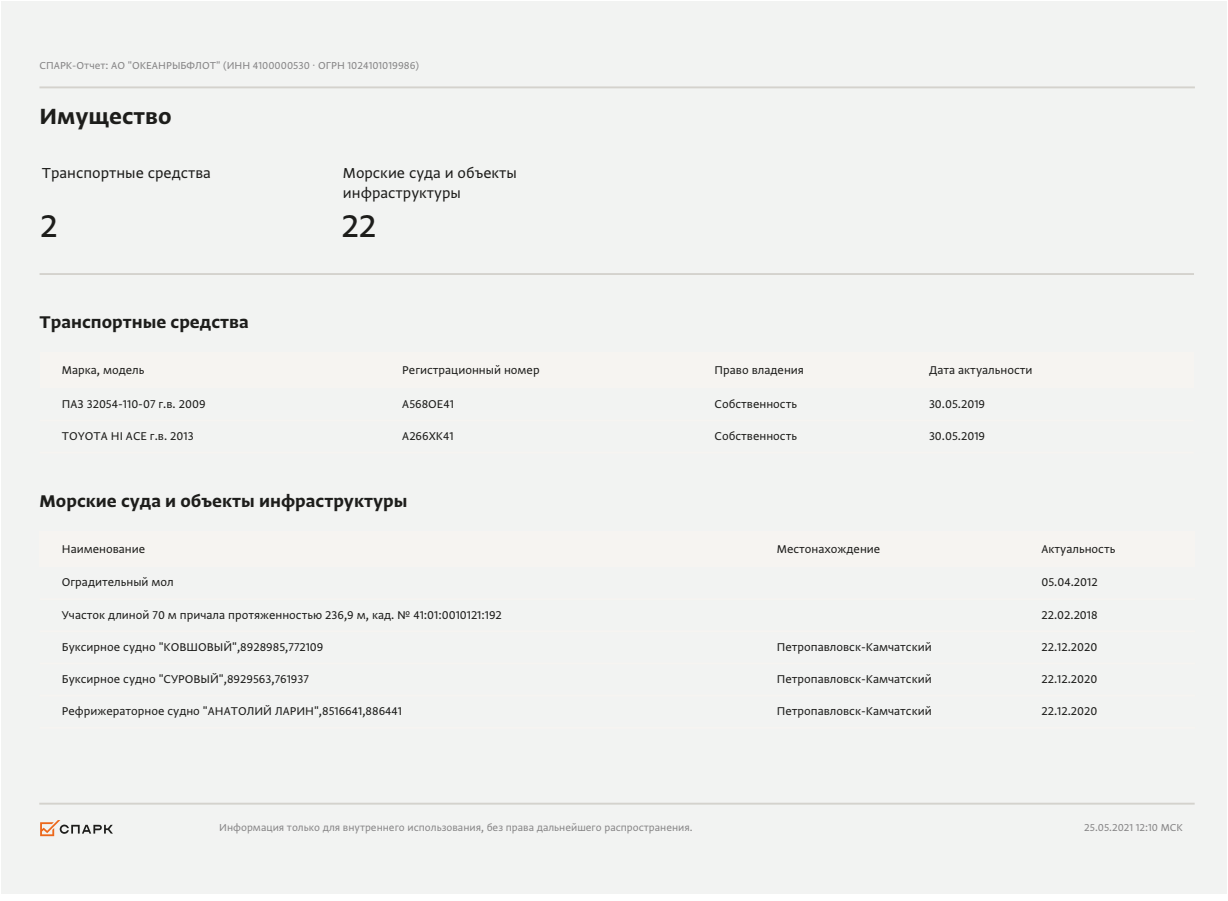
Сегодняшняя «коммерческая осмотрительность» – это уже не столько проверка «стоп-факторов», сколько многоуровневый анализ – проводимый в сочетании с самой процедурой закупки, организованной с соблюдением всех внутрикорпоративных правил отбора поставщиков.

В ходе проверки контрагента требуется удостовериться, используя различные источники, что он способен выполнить заказ и имеет все необходимые для этого ресурсы и опыт.

При этом число явно технических компаний, которые используются для уклонения от налогов, сократилось в России к 2021 году, согласно Индексу должной осмотрительности СПАРК, до нескольких десятков тысяч. Фактически это – исчезающая натура! А вот риск-оценка остальных 3 млн коммерческих компаний, зарегистрированных в России, – это значительно более сложная, комплексная задача. Нужно использовать широкий набор источников, применять все более «умную» и разнообразную аналитику...

СПАРК использует для анализа каждой компании сотни источников, которые показывают все возможные стороны ее финансово-хозяйственной деятельности.

Помимо стандартных параметров: бухотчетности, наличия персонала, лицензий, госконтрактов, залогов - это и новые, альтернативные источники:
- качество сайта (какой бизнес сегодня возможен без полноценного интернет-представительства?);
- платежная дисциплина (СПАРК на эксклюзивной основе получает данные о платежах почти 1 млн юридических лиц);
- участие в системе маркировки товаров «Честный знак» (признак реальности бизнеса);
- интернет-трафик (активность работы офиса);
- использование товарных знаков (интеллектуальная собственность играет все более важную роль в бизнесе);



СПАРК-Отчет: АО "ОКЕАНРЫБФЛОТ" (ИНН 4100000530 · ОГРН 1024101019986)

Имущество

Транспортные средства	Морские суда и объекты инфраструктуры
2	22

Транспортные средства

Марка, модель	Регистрационный номер	Право владения	Дата актуальности
ПАЗ 32054-110-07 г.в. 2009	A568OE41	Собственность	30.05.2019
TOYOTA HI ACE г.в. 2013	A266XK41	Собственность	30.05.2019

Морские суда и объекты инфраструктуры

Наименование	Местонахождение	Актуальность
Оградительный мол		05.04.2012
Участок длиной 70 м причала протяженностью 236,9 м, кад. № 41:01:0010121:192		22.02.2018
Буксирное судно "КОВШОВЫЙ",8928985,772109	Петропавловск-Камчатский	22.12.2020
Буксирное судно "СУРОВЫЙ",8929563,761937	Петропавловск-Камчатский	22.12.2020
Рефрижераторное судно "АНАТОЛИЙ ЛАРИН",8516641,886441	Петропавловск-Камчатский	22.12.2020

СПАРК Информация только для внутреннего использования, без права дальнейшего распространения. 25.05.2021 12:10 МСК

- факторинг (участие в подобных финансовых операциях предполагает проверку со стороны банка);
- независимые гарантии (это либо помощь крупных материнских компаний своим «дочкам» в привлечении финансирования, либо господдержка стартапов – это один из немногих признаков, чтобы отличить такие стартапы от других свежезарегистрированных компаний).

Стоит обратить внимание также на источники (раздел «Имущество»), которые дают информацию (прямую или косвенную) о наличии у контрагента имущества:
- коммерчески используемого автотранспорта;
- морских судов и объектов инфраструктуры.

Для проверки пригодятся и еще два сервиса СПАРК:
- «Регламентные проверки» (сервис позволяет, в частности, фиксировать факт проверки, чтобы доказать в суде, что налогоплательщик «не знал и не мог знать»);
- «Налоги» (расчет налоговой нагрузки и сравнение ее со средними значениями по региону, отрасли, это позволяет убедиться, что компания не находится в фокусе особого внимания ФНС; отдельные налоги, например, транспортный, сами по себе являются косвенными признаками активности).

«СПАРК-Интерфакс» собирает также сотни отраслевых источников. Отдельные виды деятельности (например, строительство) регулируются в России не через лицензирование, а посредством саморегулирующихся организаций (СРО). Членство в такой организации, о чем можно узнать в СПАРК, означает, что компания прошла процедуры проверки и удовлетворяет требованиям, установленным СРО к своим членам.

В отдельных сферах (например, это касается такси) реестры ведут местные органы власти, действует (например, в лесной отрасли) собственное регулирование.

Если проверка была проведена качественно, у налогоплательщика, как показывает анализ арбитражных дел, есть хороший шанс доказать в суде реальность своих сделок и неправомерность претензий в фиктивности операций.

Если же такой проверки не было, то это явный фактор риска сам по себе, так как может являться признаком отклонения от стандартных процедур работы с контрагентами и использования «схемы».

«СПАРК-ИНТЕРФАКС» РЕГУЛЯРНО УПОМИНАЕТСЯ В РЕШЕНИЯХ СУДОВ. В ДЕЛЕ № А40-139697/2020, ПРЕДСТАВИТЕЛИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ПОЗИЦИЯ КОТОРЫХ ИЗЛОЖЕНА В РЕШЕНИИ, УКАЗАЛИ, В ЧАСТНОСТИ, НА ВОЗМОЖНОСТИ СИСТЕМЫ В ЧАСТИ ВЫДЕЛЕНИЯ ФАКТОРОВ РИСКА:

... В СВЕДЕНИЯХ ЕГРЮЛ ПО ООО «СТАР НЕТ» (Т.5 Л.Д. 127-143) СОДЕРЖИТСЯ ИНФОРМАЦИЯ О ТОМ, ЧТО АДРЕС НАХОЖДЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ: 162603, РОССИЯ, ВОЛОГОДСКАЯ ОБЛАСТЬ, Г. ЧЕРЕПОВЕЦ, УЛ. БОРШОДСКАЯ, Д. 48 (АДРЕС «МАССОВОЙ» РЕГИСТРАЦИИ – СОГЛАСНО СВЕДЕНИЯМ ИЗ СПАРК С ТАКИМ ЖЕ АДРЕСОМ РЕГИСТРАЦИИ 104 ОРГАНИЗАЦИИ, АДРЕС ПРИЗНАН НЕДОСТОВЕРНЫМ У 14 КОМПАНИЙ, В ТОМ ЧИСЛЕ У ООО «СТАР НЕТ» - Т.5 Л.Д. 144).

О ДОСТОВЕРНОСТИ СВЕДЕНИЙ ИЗ СИСТЕМЫ СПАРК СВИДЕТЕЛЬСТВУЮТ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ФНС РОССИИ (В КОТОРУЮ ПЕРЕДАЕТСЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ), В КОТОРЫХ ФНС РОССИИ УКАЗЫВАЕТ НА ВОЗМОЖНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОТНИКАМИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ СВЕДЕНИЙ ИЗ СПАРК...

ПОЗИЦИЯ ИНСПЕКЦИИ О ТОМ, ЧТО АДРЕС НАХОЖДЕНИЯ ООО «СТАР НЕТ» (162603, РОССИЯ, ВОЛОГОДСКАЯ ОБЛАСТЬ, Г. ЧЕРЕПОВЕЦ, УЛ. БОРШОДСКАЯ, Д. 48) ЯВЛЯЕТСЯ АДРЕСОМ «МАССОВОЙ» РЕГИСТРАЦИИ, ПОДДЕРЖАН АРБИТРАЖНЫМ СУДОМ Г. МОСКВЫ ПО ДЕЛУ № А40- 51374/2019 (Т.39 Л.Д. 145-150, Т.40 Л.Д. 1-43).

НОВАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ И ЕЕ ПОДВОДНЫЕ КАМНИ

06

ФНС ИЗМЕНИТ ТОЧКУ ЗРЕНИЯ – В ЕЕ СИСТЕМУ ЦЕННОСТЕЙ КОНЦЕПЦИЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ВОЗВРАЩАЕТСЯ ПОД ОПРЕДЕЛЕНИЕМ «КОММЕРЧЕСКОЙ». ЕЕ СОБЛЮДЕНИЕ ИЗБАВЛЯЕТ ОТ НЕГАТИВНЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, ЧЕЙ КОНТРАГЕНТ ОКАЗАЛСЯ «ТЕХНИЧЕСКИМ».

Концепция должной осмотрительности более 10 лет гарантировала российским налогоплательщикам, что на них не переложат ответственность за уход контрагента от налогов, если они собрали о нем всю доступную информацию и ничто не свидетельствовало о его «проблемности». Но – несмотря на столь глубокую укорененность этого подхода – после появления в НК РФ статьи 54.1 ФНС объявила, что он утратил актуальность, и продолжала настаивать на этом на протяжении четырех с лишним лет, хотя было видно, что суды с этим не соглашаются.

Но в итоге судебная практика заставила ФНС изменить точку зрения – в ее систему ценностей концепция осмотрительности возвращается под именем «коммерческой» осмотрительности. Это явно произошло под влиянием позиции ВС РФ по делу «Звездочки» – в мартовском письме ФНС есть ссылка на вынесенное по нему определения. Более того, часть формулировок из этого судебного акта целиком перекочевала в документ службы.

Дело «Звездочки» рассматривается налоговыми специалистами как ориентир того, каким образом необходимо применять концепцию осмотрительности, в том числе в делах со ссылкой на статью 54.1 НК РФ, отмечает старший юрист налоговой практики адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры» Екатерина Ролетр.

В своем письме ФНС увязывает понятие «коммерческой» осмотрительности со стандартом осмотрительного поведения руководителей предприятий и организаций, при нарушении которого с них могут взыскиваться убытки.

В остальном все должно быть как прежде – соблюдение осмотрительности избавляет от негативных последствий налогоплательщика, чей контрагент оказался «техническим». Но есть обязательное условие: налогоплательщик не знал и не должен был знать о том, что у него контракт с компанией, у которой фиктивная роль, а на самом деле сделка исполнена другим лицом.

При исполнении этого условия налогоплательщик имеет право и на вычеты по НДС, и на полный учет своих расходов при определении налога на прибыль.

ФОРМУЛА ПРОВЕРКИ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ

06

В МАРТОВСКОМ ПИСЬМЕ О ПРИМЕНЕНИИ СТАТЬИ 54.1 НК РФ ФНС ПРИВОДИТ ПЕРЕЧЕНЬ ТРЕБОВАНИЙ К ПРОЦЕССУ ПОДГОТОВКИ СДЕЛОК С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ПОКУПАТЕЛЯ ТОВАРА И УСЛУГИ

Для налоговых органов соблюдение или несоблюдение этих требований будет основанием для того, чтобы привлекать или не привлекать налогоплательщика к ответственности за нарушения контрагента. Для бизнеса этот перечень, во-первых, является своего рода методичкой, как нужно документировать процесс подготовки сделки; во-вторых – тактической схемой для организации линии защиты, если дело дошло до разбирательства в административном или судебном порядке.

ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ ВЫБОР КОНТРАГЕНТА

Менеджмент налогоплательщика, который претендует на соответствие стандарту «коммерческой» осмотрительности, должен быть готов предоставить информацию об обстоятельствах выбора контрагента. Полезно иметь подтверждения, что контрагент размещает или размещал рекламу в СМИ, имеет сайт, документировать рекомендации партнеров или других лиц. Налоговые органы будут негативно реагировать на отсутствие у налогоплательщика информации о том, как была получена информация о контрагенте. Отсутствие в открытом доступе сведений, что контрагент ведет реальную экономическую деятельность, – тоже основание для подозрений.

Налогоплательщику необходим довольно глубокий анализ сведений о контрагенте. ФНС не указывает, какими именно источниками надо руководствоваться, должна ли это быть исключительно общедоступная информация, упоминает только с ремаркой «в том числе» сведения, размещенные на официальном сайте службы в формате открытых данных, а также то, что стало «обычно для деловой практики».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ СДЕЛКИ

ФНС предупреждает, что инспекторов будет настораживать, если сделка противоречит бизнес-стратегии налогоплательщика. «Непрофильная, сверхрисковая и т.п.», – так обозначаются в документе возможные противоречия.

Менеджменту налогоплательщика следует иметь подтверждения тому, что он осуществлял контакты с менеджментом контрагента при обсуждении условий и подписании договора. При этом необходимо документальное подтверждение полномочий представителей, надо удостовериться, что сделка совершается с необходимого согласия органа юридического лица, государственного органа либо органа местного самоуправления.

ФНС считает, что у осмотрительного налогоплательщика должна быть информация о фактическом местонахождении контрагента, его производственных, складских, торговых или иных площадях, необходимых для ведения предпринимательской деятельности. Возможность реального выполнения контрагентом договора не должна вызывать обоснованных сомнений ни у налоговых органов, ни у налогоплательщика. У последнего должны быть свидетельства тому, что такое

исполнение было возможно на практике. Такими свидетельствами могут быть копии документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, квалифицированных кадров, имущества, необходимых лицензий, разрешений, свидетельств о членстве в саморегулируемой организации и т.п.

Нарушением принципов коммерческой осмотрительности будет совершение сделки с нарушением закона, процедуры согласования, принятой у налогоплательщика, в нарушение его регламентов. В качестве примера ФНС приводит заключение договора без проведения публичных торгов либо с их нарушением – при обязательности данного порядка в силу закона или практики, установленной у налогоплательщика. Отклонением от стандарта осмотрительности будет считаться отсутствие в составе конкурсной заявки полного комплекта документов либо указание в них недостоверных сведений, подлежавших проверке при подготовке торгов.

Недопустимым, по мнению ФНС, является установление цены сделки существенно ниже рыночного уровня (при контрактации с «технической» компанией с целью приобретения ресурсов в недекларируемом в целях налогообложения обороте) или выше рынка (при встраивании «технической» компании).

ФНС также будет считать, что заключение договора не соответствует стандарту осмотрительности, если в нем есть условия, отличающиеся от существующих правил и обычаев делового оборота либо от положений аналогичных договоров, заключенных налогоплательщиком. В качестве примера таких отклонений приводятся длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоставления обеспечения исполнения, о штрафных санкциях, размер которых несопоставим с последствиями возможного нарушения и пр.

В договорах не должно быть противоречий в сведениях и неполноты заполнения обязательных реквизитов (что может свидетельствовать, в частности, о подписании документов в нарушение логики бизнес-процесса или ранее момента наступления соответствующих событий).

ИСПОЛНЕНИЕ СДЕЛКИ

Приведенное выше правило о полноте и непротиворечивости касается и документов, которыми оформлено исполнение сделок. Кроме того, нарушением стандарта осмотрительности будет отсутствие у налогоплательщиков документов, которые должны быть составлены исходя из характера исполнения. В качестве примера ФНС приводит отсутствие при исполнении договора строительного подряда акта о передаче подрядчику строительной площадки.

Признаками неосмотрительности налогоплательщика при исполнении договора ФНС также будет считать отсутствие оплаты, использование в расчетах неликвидных векселей, принятие в счет погашения долга права требования к третьему лицу, платежеспособность которого не позволяет получить исполнение в полном объеме. О том же самом инспекторам будет говорить бездействие налогоплательщика в ситуации, когда ему следует защищать свои права, нарушенные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств со стороны контрагента, приостановить исполнение своих собственных обязательств или заявить отказ от их выполнения в случае встречного неисполнения обязательств контрагентом.

Все эти обстоятельства налоговые органы, согласно письму ФНС, должны исследовать «в совокупности и взаимной связи». Но служба вслед за ВС РФ считает нужным дифференцировать требования к проявлению осмотрительности в зависимости от экономической значимости сделки для налогоплательщика. «Степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорого-

стоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ, либо сделка несет в себе несоразмерные риски ввиду возможного причинения убытков при ее неисполнении или ненадлежащем исполнении», – говорится в письме ФНС. Это практически точная цитата из определения ВС РФ по делу «Звездочки».

«Теперь осмотрительность означает, что налогоплательщик должен подтвердить, что перед заключением договора он понимал, что его контрагент не является «технической» компанией и имел возможность непосредственно выполнить свои обязательства по договору, то есть обладал опытом, штатом сотрудников, оборудованием и т.д.», – говорит Ковалев из PwC.

Это, конечно, увеличивает нагрузку на бизнес и требует от него надлежащего информационного обеспечения. «Для защиты от налоговых претензий сегодня недостаточно проверять базовые сведения о контрагентах – нужно анализировать их финансово-хозяйственную деятельность и оценивать возможные налоговые риски. Стоит также документировать все процедуры по выбору и проверке контрагентов.

Нужно как можно раньше документировать добросовестное поведение при заключении договоров – с помощью информационных систем, а в процессе взаимодействия с будущим контрагентом как можно тщательнее фиксировать факты реальности сделки и экономической полноценности ее исполнителя», - рекомендует руководитель юридического отдела аудиторско-консалтинговой группы «АИП» Луиза Вознесенская.

Информация, которую теперь требуют налоговики, далеко не всегда существует даже в самых добропорядочных компаниях, отмечает президент Национальной ассоциации комплаенс адвокат Владимир Балакин. И даже ее наличие не гарантирует защиты от налоговых претензий. «Критериев принятия окончательного решения для налогоплательщиков нет. Получается, проверив контрагента вдоль и поперек, используя все свои возможности, налогоплательщик все равно не получит 100%-й гарантии того, что налоговая не сочтет эти меры недостаточными и не потребует оплатить доначисления, штрафы и пени», - рассуждает он.

У медали «коммерческой» осмотрительности есть и оборотная сторона. Заказчики и покупатели вынуждены проводить настоящие проверки потенциальных контрагентов. Более того, чрезмерная информированность налогоплательщика может быть истолкована против него самого – расценена как его осведомленность о незаконной оптимизационной схеме или проблемности контрагента, отмечают эксперты.

«Чем больше покупатель знает о продавце, тем больше вероятность, что ему скажут, что он не мог не знать, то есть знал, что контрагент – подставная контора, а это уже не неосторожность, а косвенный умысел», - опасается Вадим Зарипов из «Пепеляев групп».

По его словам, нащупать грань между достаточной и чрезмерной осведомленностью очень трудно и в этом основная проблема предложенного ФНС подхода. «Полагаю, инспекторы будут всячески пытаться квалифицировать поведение налогоплательщика как умышленное, чтобы не допустить реконструкции», – говорит Зарипов.

«Безусловно, при проявлении осмотрительности нужен некоторый баланс, чтобы не оказаться под подозрением в соучастии. С другой стороны, сложно представить ситуацию, когда у налогоплательщика есть документальное подтверждение по большинству критериев (осмотрительности – ИФ), и прежде всего касательно ресурсов контрагента, но при этом последний все равно оказывается «технической» компанией. Скорее всего, это будет означать недостоверность таких документов. И снова возникнет вопрос, знал ли об этом налогоплательщик», – рассуждает Артюх из Taxology.

ПРИМЕРЫ:

01 Дело: № А42-7695/2017
Заявитель: АО «Специальная производственно-техническая база «Звездочка»

Налоговая инспекция сочла нереальной сделку «Звездочки» на поставку инструментов и запасных частей, заключенную с ООО «СК-Лоджистик» и доначислила 392 тыс. руб. НДС. Основанием для этого вывода стало то, что «СК-Лоджистик» не имел ни кадров, ни транспортных средств, ни производственных активов, необходимых для производства и поставки указанных товаров, он уплачивал минимальные налоговые платежи по налогу на прибыль организаций и НДС. Кроме того, согласно результатам экспертизы счета-фактуры и товарные накладные, составленные в «СК-Лоджистик», подписаны не его генеральным директором.

Это позволило суду первой инстанции утверждать, что «Звездочка» не проявила должной осмотрительности при выборе контрагента. Она не истребовала рекомендацию, подтверждающую деловую репутацию, иные документы и доказательства того, что «СК-Лоджистик» ведет реальную хозяйственную деятельность, не убедилась в том, что документы подписаны полномочными представителями организаций и содержат достоверные сведения, говорилось в решении Арбитражного суда Мурманской области.

Апелляция и кассация, хоть и сочли, что в реальности поставка товара была осуществлена, все равно отказали в отмене доначислений. Они согласились, что «Звездочка» не проявила осмотрительности при выборе контрагента, который не отразил спорные операции в налоговой отчетности, не заплатил НДС и, как следствие, в бюджете не был сформирован источник для вычета по этому налогу.

Но СКЭС ВС РФ такой подход отвергла и отправила дело на пересмотр, который впоследствии завершился в пользу компании. При этом коллегия обозначила круг критериев, с учетом которых суды должны рассматривать подобные споры.

Одного факта неисполнения обязанности по уплате НДС контрагентом, как первого звена цепи сделок, так и любого другого, недостаточно для отказа налогоплательщику в праве на вычет по этому налогу. Нужно устанавливать, уклонялся ли сам налогоплательщик от обязательств перед бюджетом, а если нет - знал или должен был знать о нарушениях у контрагентов. «Лишение права на вычет НДС налогоплательщика-покупателя, который не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, а при отсутствии такой цели – не знал и не должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях, действуя в рамках поведения, ожидаемого от разумного участника хозяйственного оборота, по существу означало бы применение меры имущественной ответственности за неуплату налогов, допущенную иными лицами <...> к налогоплательщику-покупателю, не имевшему возможности предотвратить эти нарушения и (или) избежать наступления их последствий», – говорится в определении ВС РФ.

Кроме того, коллегия указала, что критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для незначительной сделки и крупной. «Значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.», - говорится в определении ВС РФ.

02 Дело: № А40-52691/2020
Заявитель: СПАО "Ингосстрах"

ССпор между налоговыми органами и «Ингосстрахом» возник из-за сделок перестрахования на $35 млн, которые были заключены в 2014-2015 годах. Тогда «Ингосстрах» собрался разместить часть своих рисков (в частности, по договорам страхования с «Иркутскэнерго» и «Автодизелем») в компаниях лондонского синдиката Lloyd's. Обеспечить это должен был швейцарский брокер Reunion AG, который по согласованию с «Ингосстрахом» привлек малайзийского – EuroAsian Reinsurance Broker Corporation (EARBC).

Когда российская компания переводила средства по договорам, то в документах перестрахователем значился Lloyd's. Он же фигурирует в качестве перестраховщика и в подписных листах, которые Reunion предоставила «Ингосстраху». Однако в действительности на рынке Lloyd's ничего размещено не было, узнала ФНС в рамках международного информационного обмена с Великобританией.

На самом деле EARBC, получив деньги от Reunion, заключила сделку перестрахования не с Lloyd's, а со страховой компанией Nox Reinsurance Company Limited (Nox), зарегистрированной на острове Сент-Лусия. На ее счета и были переведены деньги «Ингосстраха», говорится в материалах судебного дела.

«Ингосстрах» в суде утверждал, что не знал о договоре с Nox вплоть до проведения проверки, поскольку страховых случаев во время действия договоров перестрахования не было зафиксировано. Инспекция же настаивала, что договор был исполнен не тем лицом, которое было указано в договоре, а потому на основании пункта 2 статьи 54.1 НК РФ следует отказать в признании расходов на выплату перестраховочных премий при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. На этом основании «Ингосстраху» было доначислено 856,6 млн руб. - 337 млн руб. налога на прибыль, 354,65 млн руб. налога на доходы иностранных организаций, а также штрафы и пени. Суд, однако, не согласился с такой аргументацией налогового органа. «Сделки перестрахования были заключены с иностранным страховым брокером и им же исполнены, то есть страховые риски Общества размещены в перестрахование иностранным страховым брокером, являющимся стороной договора, заключенного Обществом (ковер-ноты между Обществом и брокером EARBC). Другими словами, исполнение в данном случае состоялось со стороны брокера», - заявил Арбитражный суд Москвы.

По его мнению, самовольная замена брокером перестраховщика может квалифицироваться как нарушение условий ковер-ноты со стороны брокера, однако не является злоупотреблением со стороны «Ингосстраха» и подконтрольных ему лиц, на пресечение которых и направлены ограничения, предусмотренные указанной нормой. Апелляционная инстанция оставила в силе решение первой.

03 Дело: № А50-4714/2020
Заявитель: ЗАО «Молоко»

Пермское «Молоко» столкнулось с доначислением НДС, налога на прибыль организаций в общей сумме 2,57 млн рублей. В частности, одна из претензий инспекции была связана со сделкой компании с ООО «Техносервис». Налоговая инспекция в ходе проверки обнаружила, что «Техносервис», которое должно было оказывать «Молоку» транспортные услуги, в реальности этого не делало. Фактически перевозку продукции осуществляли несколько индивидуальных предпринимателей, с которыми заказчик расплачивался наличными. Это было подтверждено показаниями самих ИП.

«Техносервис» не имел возможности исполнить обязательства по контракту: у него не было ни сотрудников, ни транспорта. При этом доля налоговых вычетов и расходов у «Техносервиса» превышала 90%, а поступившие от «Молока» деньги перечислялись на карточные счета граждан, обратила внимание инспекция.

Также она сочла, что договор от лица «Техносервиса» с «Молоком» 1 января 2014 года был подписан неустановленным лицом. На бумагах стояла подпись директора Александра Абалтусова, но, по информации из ЕГРЮЛ, он занял эту должность спустя месяц, и позже сам опровергал наличие взаимоотношений с «Молоком».

Занимавший же на момент заключения спорного договора должность директора в «Техносервисе» Руслан Хазиев являлся массовым учредителем и руководителем. «(Он был – ИФ) учредителем в 65 организациях, руководителем в 316 организациях, в отношении него составлено 67 протоколов допросов, согласно которым на все вопросы Хазиев Р.Ф. отвечает: «Не являлся, нет, не знаю», – приводится в материалах судебного дела информация налогового органа.

Тем не менее исход для компании в судах оказался относительно успешным. Суды подтвердили её право на реконструкцию налоговых обязательств по этой сделке, обязав налоговый орган учесть реально понесенные расходы «Молока» на перевозку.

Однако полностью аннулировать доначисления компании не удалось. Суды согласились, что привлечение «спорного контрагента носило формальный характер, в системе оформления документов и перечисления денежных средств лишь использовались [его] реквизиты, а сформированный фиктивный документооборот имитирует сделки, вуалирует фактические отношения по оказанию услуг индивидуальными предпринимателями». При указанных обстоятельствах налоговый орган обоснованно отказал «Молоку» в применении вычетов по НДС в рамках сделки с «Техносервисом», сочли суды первой и апелляционной инстанций.

«Основанием для доначисления заявителю НДС, налога на прибыль организаций (увеличения налоговых обязательств), начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций явились выводы налогового органа о необоснованном применении заявителем вычетов по НДС и учете расходов по сделке с обществом «Техносервис»«, – говорится в судебных актах.

Наверняка новое письмо ФНС поможет налогоплательщикам на этапе досудебного разбирательства. «Безусловно, налоговые органы будут стараться исходить из тех критериев и алгоритмов, которые заложены в письме. Поэтому значение его очень велико - в любом случае налогоплательщики сначала будут сталкиваться именно с административной махиной ФНС, которая играет по заданным в письме правилам», – отмечает Артюх.

Но то, как разъяснения службы будут восприняты судами, пока – величина неизвестная. «Не стоит забывать, что разъяснения ФНС хоть и основаны во многом на практике судебной коллегии по экономическим спорам (СКЭС) ВС РФ, но все же далеко не во всем. К тому же собственно статьи 54.1 НК РФ СКЭС ВС РФ пока не касалась. А если к этому добавить, что разъяснения ФНС для судов не имеют никакого формального значения, то может оказаться, что судебная практика пойдет своим путем, который может отличаться от описанного в письме в любую сторону. Время покажет, куда мы движемся», - добавляет партнер Taxology.

«Различную практику правоприменения статьи 54.1, которая существует у ФНС, Минфина и судебной системы, этот документ навряд ли упорядочит. Понятие должной осмотрительности пленум Высшего арбитражного суда РФ ввел в обиход в своем постановлении № 53 еще в 2006 году, и это понятие устояло. Но в своем письме налоговая вводит другой, по сути аналогичный, термин – «коммерческая» осмотрительность. Это внесет сумятицу», – отмечает Балакин (Национальная ассоциация комплаенс). ФНС, добавляет он, по непонятной причине упорствует, отвергает это основополагающее постановление, вскользь упоминая о нем в 22-м пункте письма.

Бациев допускает, что подходы ФНС будут трансформироваться во времени. «Не исключаю, что через какой-то период времени, через год, мы вновь соберемся в этом зале и увидим, что какие-то подходы, может быть, не выдержали проверки, а какие-то стали очень даже неотъемлемой частью поведения налогоплательщиков. Важна правовая определенность. Мы, конечно, хотим взвешенных решений, четкого выделения незаконных практик, которые требуют пресечения правовыми методами», – говорил он в марте 2021 года. Зарипов из «Пепеляев групп», в свою очередь, допускает, что отдельные моменты, например, о налоговой реконструкции, после «обкатки» письма будут закреплены в статье 54.1 НК РФ.

Для тех компаний и индивидуальных предпринимателей, которые были привлечены к ответственности по статье 54.1 НК РФ и в массовом порядке проигрывали дела о налоговой реконструкции, пересмотр подходов ФНС уже бесполезен. Письмо службы не является основанием для пересмотра судебных актов, отмечает советник юрфирмы Bryan Cave Leighton Paisner Александр Ерасов. Но в текущих спорах, по его словам, на новый документ ФНС можно ссылаться.

Из практики налоговых споров.
«Осмотрительность бизнеса –
от должной к коммерческой»

интерфакс ИНФОРМАЦИОННАЯ ГРУППА

СПАРК

Лидер на рынке информационно-аналитических систем о компаниях, отраслевой стандарт

www.spark-interfax.ru

Москва и МО
+7 (495) 787-43-43
sales@interfax.ru

Регионы РФ
+7 (499) 251-07-81
ris@interfax.ru

16+