

Реконструкция под угрозой

Будущее расчетного метода исчисления налогов

Весной ФНС и ВС РФ изменили правила игры при налоговой реконструкции, придав статье 54.1 НК РФ толкование, сделавшее ее трудноприменимой. Теперь для реализации права на вычет фактически понесенных расходов налогоплательщик должен активно содействовать в устранении потерь казны. Будущее расчетного метода исчисления налогов мы обсудили с участниками рынка.

Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса РФ (НК РФ) была дополнена статьей 54.1, согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке.

Конституционный Суд (КС РФ) в Определении от 29 сентября 2020 года № 2311-О указал, что положения ст. 54.1 НК РФ фактически не определяют по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков. Эта статья «лишь конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных».

Но этот подход КС РФ вскоре был подвергнут ревизии как со стороны Федеральной налоговой службы (ФНС), так и Верховного Суда (ВС РФ). В Письме ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указано, что для применения расчетного метода исчисления налогов налогоплательщик обязан раскрыть лицо, осуществившее фактическое исполнение

по сделке, и помочь осуществить его налогообложение.

ВС РФ поддержал эту позицию налогоплательщиков в Определении от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981. Он отметил, что расчетный способ подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета. Это, как правило, имеет место, если тот не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность (п. 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

Если же цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота преследовалась непосредственно налогоплательщиком или ему было известно об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа не отвечает предназначению данного института. По сути, как отмечено в определении ВС РФ, это уравнивает в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не являются одинаковыми: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и тех, кто не обеспечил должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

«В то же время право на вычет фактически понесенных расходов



Если налоговым органом установлен и налогоплательщиком не опровергнут умысел на совершение налогового правонарушения, расчетный метод определения суммы налога на прибыль организаций к уплате применению не подлежит

при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны – раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота», – указывает ВС РФ.

Таким образом, позиция ФНС и ВС РФ изменила правила игры. Они внесли в статью 54.1 НК РФ новое

толкование, сделав расчетный метод фактически неприменимым, и вряд ли в ближайшее время данная позиция будет пересмотрена. Между тем из смысла этой статьи следует: налогоплательщик должен соблюсти условие, что обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Так что никакого бонуса за сдачу реального контрагента ст. 54.1 НК РФ не предусматривает.

Эту ситуацию мы подробно обсудили с экспертами (см. на стр. 13–15).



Андрей Илларионов, эксперт Ассоциации налоговых консультантов



Даниил Антонов, партнер, руководитель налоговой практики в Адвокатском бюро «Ильюшин & Партнеры»

Определение ВС РФ выглядит достаточно гармонично на фоне иной правоприменительной практики

Определение Судебной коллегии Верховного Суда по экономическим спорам от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 ставит вопрос о применении налоговой реконструкции (аналогии расчетного метода, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) по налогу на прибыль организаций в условиях, при которых поставщиками (подрядчиками) налогоплательщика являлись не те контрагенты,

которые фигурируют в договорах и первичных документах, а иные (зачастую неустановленные) лица. При этом реальность поставки товаров не оспаривается, спорные операции не являются фиктивными («бумажными»). В данном определении СКЭС ВС РФ содержится правовая позиция, в соответствии с которой право на применение расчетного метода определения налоговых обязательств по налогу на прибыль налогоплательщику не предоставляется в условиях умышленного создания им формального документооборота для получения необоснованной налоговой выгоды.

Притом данный вопрос исследуется применительно к новому регулированию: подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ прямо называет в качестве одного из условий правомерности уменьшения налоговой базы исполнение обязательства по сделке (операции) лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком.

Предварительно отметим, что, с одной стороны, и до внесения в налоговое законодательство ст. 54.1 НК РФ судебная практика знала примеры отказа налогоплательщикам в применении налоговой реконструкции по налогу на прибыль организаций в условиях реальных поставок товаров (Постановление АС СЗО от 18.03.2016 по делу № А56-4101/2015).

С другой стороны, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010 содержит позицию, в соответствии с которой при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам (определенный аналог расчетного метода, установленного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ). При этом реальные поставщики товаров установлены не были и при новом рассмотрении данного дела, но суды поддержали налогоплательщика.

С третьей стороны, актуальная и не пересмотренная практика и после введения в действие ст. 54.1 НК РФ допускала применение расчетного метода по налогу на прибыль организаций в условиях недостоверности представленных документов и исполнении обязательств по сделкам не заявленными в договорах и первичных документах контрагентами, а третьими лицами

(Постановление АС СЗО от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019, а также иная практика в пользу налогоплательщиков со сравнимыми фактическими обстоятельствами).

В связи со всем изложенным введение в состав налогового законодательства ст. 54.1 НК РФ не изменило общие подходы судов по данной категории дел, а само комментируемое определение СКЭС ВС РФ выглядит достаточно гармонично на фоне иной правоприменительной практики.

Отметим, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010 не случайно указано на то, что в обжалуемом решении налогового органа содержится лишь предположения о наличии в действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента. В этом контексте постановление Президиума ВАС РФ не противоречит комментируемому определению СКЭС ВС РФ, где вывод о направленности умысла налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды не носит предположительный (равно недоказанный) характер.

В том изложении, в котором расчетный метод определения налоговых обязательств воплощается в практике применительно к рассматриваемой

проблематике, он означает возложение государством на себя рисков отсутствия зеркальности в налоговых обязательствах покупателя (налогоплательщика) и поставщика. Государство возлагает на себя эти риски в условиях, при которых вовсе неизвестно, учтены ли у поставщика суммы налогов к уплате при расчете им собственного налога на прибыль организаций. Или известно, что они не учтены. Притом в этом случае расчетный метод применяется по основанию, не указанному в законе. Таким образом, в свое время практика сделала шаг навстречу налогоплательщикам (в частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010).

Одновременно с этим государство не обязано возлагать на себя риски отсутствия зеркальности налоговых обязательств покупателя и поставщика в условиях наличия схемы, направленной на уход от налогообложения, сознательным участником которой является налогоплательщик. В этом случае риски отсутствия зеркальности остаются полностью на налогоплательщике. Именно так действует конституционный принцип баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Само определение СКЭС ВС РФ содержит сбалансированную правовую позицию.

ОКОНЧАНИЕ. НАЧАЛО СМ. НА СТР. 13

Иными словами, если налоговым органом установлен и налогоплательщиком не опровергнут умысел на совершение налогового правонарушения, расчетный метод определения суммы налога на прибыль организаций к уплате применению не подлежит. Умышленное поведение налогоплательщика, направленное на неуплату налогов, не может влечь для него равных с иными налогоплательщиками правовых последствий (применение расчетного метода или же полный учет понесенных расходов по сделке).

В связи с этим, как и раньше, в состав тактики доказывания правоты налогоплательщика по рассматриваемой категории дел должны входить аргументы, направленные на отсутствие умысла в совершении налогового правонарушения. Налогоплательщик должен доказать, что не является бенефициаром или контролирующим лицом по отношению к налогоплательщику. Он должен открыто и активно, но грамотно содействовать налоговому органу в ходе проведения мероприятий налогового контроля. А Определение Судебной коллегии Верховного Суда по экономическим спорам от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 революционным не является и общие подходы судебной практики не изменяет, равно как и состав тактики доказывания правоты налогоплательщика по рассматриваемой категории дел.



Игорь Павельев,
налоговый консультант

ВС РФ усугубил ситуацию

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации по делу № А76-46624/2019 (дело ООО «Фирма "Мэри"») оставило у меня странное впечатление непоследовательности и недосказанности.

С одной стороны, суд делает вывод о том, что «выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно более высоком размере, что по сути означало бы применение санкции, а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом». То есть суд приходит к выводу, что лишение налогоплательщика права на налоговую реконструкцию по мотиву злоупотребления им правом является недопустимым, поскольку означало бы применение к налогоплательщику не предусмотренной законом санкции.

С другой стороны, ниже суд приходит к выводу о том, что в отношении налогоплательщика, не раскрывшего «сведения и доказательства, позволяющие установить, какая часть перевозок в интересах общества была выполнена соответствующими водителями и какая часть из зачисленных на счета физических лиц денежных средств имела отношение к оплате осуществленных в интересах общества перевозок и сформировала облагаемый

налогами доход водителей, а не к обналичиванию денежных средств, то есть была осуществлена на легальном основании», допустимо применение не предусмотренной законом санкции в виде лишения его права на налоговую реконструкцию.

Даже вынося за скобки вопрос о том, почему суд посчитал возможным и допустимым применение не предусмотренной законом санкции к совершившим налоговое правонарушение налогоплательщикам, остается вопрос о том, какой объем сведений и доказательств, раскрытых налогоплательщиком, будет достаточен для получения им права учесть понесенные им расходы на перевозку, принимая во внимание то обстоятельство, что документальное подтверждение таких расходов у налогоплательщика, как правило, отсутствует.

На мой взгляд, Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ, попытавшись устранить правовую неопределенность по вопросу реализации налогоплательщиком права на применение налоговой реконструкции, которая появилась после публикации Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4/7/3060@, не только не достигла поставленной цели, но даже усугубила ситуацию.



Аркадий Брызгалин,
генеральный директор в Группе компаний «Налоги и финансовое право»

Все отдано на откуп налоговым органам

Уже много лет в НК РФ есть норма, содержание которой вызывает справедливую критику налогоплательщиков и налоговых экспертов. Речь идет о подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, согласно которой в некоторых случаях сумма налогов может определяться налоговым органом с применением так называемого условного (расчетного) метода.

Само наличие в законодательстве условных (расчетных) методов налогообложения не противоречит ни Конституции РФ, ни конституционно-правовым принципам в сфере налогообложения. Ведь Конституционный Суд РФ много раз в своих актах указывал, что правовое регулирование, предусматривающее условные методы расчета налоговой базы, направлено на обеспечение безусловного выполнения всеми физическими и юридическими лицами обязанностей платить законно установленные налоги, как того требует ст. 57 Конституции РФ. Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

Данная позиция была сформулирована Конституционным Судом РФ еще в далеком 2003 году по жалобе предприятия БАО-Т (Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 442-О) и, к сожалению, за почти 20 лет дальнейшего развития не получила. И до сих пор, когда те или иные налогоплательщики обращаются в судебные

инстанции, за основу берется вышеуказанная сентенция о том, что без «расчетного метода никуда».

Вместе с тем представляется, что если законодатель и правоприменительная практика допускают «приблизительные» методы определения размера налогового обязательства, у этого метода должны быть хоть какие-то алгоритмы и ограничения. В нашем же случае ни алгоритмов, ни ограничений законодатель практически не устанавливает. Все отдано на откуп налоговым органам, которые и упражняются в сочинительстве различных методик определения суммы налога на глазок, а суды допускают такую вольность, не находя ни в законодательстве, ни в правоприменительной практике каких-то существенных зацепок к их пересмотру и перерасчету.

Фактически сложилась ситуация, когда налоговый орган сам определяет, какую сумму должен заплатить налогоплательщик, и возражать против этого «условно-расчетного метода» практически невозможно.

Данная ситуация сама по себе противоречит основным началам как законодательства о налогах и сборах, так и конституционным принципам налогообложения, например конституционному принципу «определенность налоговой нормы», согласно которому «формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечиваются их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками» (Постановление КС РФ от 20.02.2001 № 3-П).

Поэтому в целях нахождения баланса частных и публичных интересов думаю, что или федеральный законодатель, или правоприменительная практика должны в скором времени уделить этой проблеме свое повышенное внимание и срочно рассмотреть возможность уточнения самой природы «расчетного метода» в налогообложении и оснований его применения вообще, а также и порядка его применения, установить соответствующие алгоритмы и ограничения.



Никита Дейнега,
старший юрист, руководитель практики налогового и административного права в Maxima Legal

Недовольство стало следствием завышенных ожиданий

Последние позиции ФНС России (Письмо от 10.03.2021 № БВ-4/7/3060@) и Верховного Суда РФ (Определение от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981) вызвали ожесточенное обсуждение и негативную реакцию многих налоговых специалистов.

Особенно остро большинство экспертов восприняли поддержку ВС РФ подхода ФНС России о недопустимости применения расчетного метода определения налоговых обязательств,

когда установлены умышленные действия налогоплательщика, а равно его осведомленность о таких действиях со стороны контрагента или третьих лиц.

Представляется, что недовольство стало следствием завышенных ожиданий о возможности полноценного исправления изъянов правового регулирования (прежде всего ст. 54.1 НК РФ) административным или судебным истолкованием. На мой взгляд, такие предположения необоснованны, а занятый ФНС России и ВС РФ подход должен восприниматься позитивно.

Анализ предложенного концепта в контексте действующего правового регулирования (а не исходя из абстрактных представлений о справедливости и должном налоговом администрировании) вынуждает признать следующее.

Положения ст. 54.1 НК РФ говорят о полном отказе налогоплательщику в расходах и вычетах НДС при искажениях, неисполнении операций надлежащим лицом или налоговой цели в качестве основной.

В этом смысле все возражения о противоречии такой позиции ст. 3 (экономическая обоснованность и непроизвольность налогообложения), подп. 7 п. 1 ст. 31 (расчетный метод), подп. 41 (доход – экономическая выгода) или положениям глав 21, 23, 25 НК РФ об объекте и механизме взимания отдельных налогов сводятся к несогласию с конституционностью п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ, фактически допускающих взимание налога на прибыль с дохода, а не с прибыли, исчисление НДС с оборота, а не с добавленной стоимости.

Хотя КС РФ уже высказывался о конституционности ст. 54.1 НК РФ, ее ревизия не исключена, особенно с учетом прогнозируемой активизации борьбы со злоупотреблениями налогоплательщиков, в том числе в части взаимодействия с «техническими» компаниями. Однако до дезавуирования значения данной нормы в конституционном производстве комментируемый подход, допускающий реконструкцию по налогу на прибыль через расчетный метод при неосторожной вине, а также «квазиреконструкцию» или «легализацию» в иных случаях, лучше (и, как представляется, конституционнее), чем буквальное толкование нормы, в этой части лаконично предписывающей отказываться во всех расходах и вычетах.

Новая концепция действительно выглядит уже подхода Президиума ВАС РФ по известному делу Камского ЗЖБИК (Постановление от 03.07.2012 № 2341/12). Реальная реконструкция представляется только в случаях неосторожной вины (в то время как Президиум ВАС РФ распространял эту опцию и на ситуации умысла), а возможность учета расходов при раскрытии реального контрагента при наличии умысла можно назвать реконструкцией только с очень большой натяжкой. Право налогоплательщика во всех без исключения случаях подать уточненную декларацию и представить исправленные документы никогда не вызвало сомнений, вряд ли отражение такой возможности говорит о предоставлении самостоятельного права на реконструкцию.

Вместе с тем неверно сравнивать налоговые парадигмы «дела Камского ЗЖБИК» (решение по которому принималось в отсутствие общей антизлоупотребительной нормы) и «дела Мэри»; следует сопоставлять подходы ст. 54.1 НК РФ (в том ее буквальном смысле, который предлагался в 2017–2020 гг. С.А. Аракезовым) и «дела Мэри». В этом смысле имеет место существенное улучшение положения налогоплательщиков, а не его ухудшение.

Относительно соотношения подп. 7 п. 1 ст. 31 и ст. 54.1 НК РФ согласуясь, что расчетный метод не может

иметь неограниченных оснований для применения п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ. В том же «деле Камского ЗЖБИК» ВАС РФ, вероятно, использовал этот механизм не от хорошей жизни, а как компромисс за неимением иного. Инструмент все-таки предназначен для экстраординарных ситуаций восполнения формальных недостатков учета. Например, логично его применение при наличии обстоятельств п. 3 ст. 54.1, в частности при подписании документов неуполномоченным или неустановленным лицом. В этом смысле вполне обоснован вопрос о целесообразности переоценки значения расчетного метода в условиях развития регулирования – если возвращаться к тексту нормы, через расчетный метод нужно устанавливать «подлежащую уплате сумму налогов», что буквально означает: налоговое обязательство должно определяться с учетом применения ст. 54.1 НК РФ (то есть без уменьшения на расходы и вычеты НДС, если к тому есть законные предпосылки).



Крохина Юлия,
руководитель практики бюджетного права Московской коллегии адвокатов «Арбат», завкафедрой правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) МГУ им. М.В. Ломоносова, профессор, доктор юридических наук

Налоговой реконструкции придали характер санкции

Верховный Суд поддержал опасную позицию налоговых органов расширительного толкования должной осмотрительности налогоплательщика. По мнению фискального ведомства, налогоплательщик должен нести ответственность не только за своего контрагента, но и за контрагентов контрагента. Такой подход впервые на полном серьезе стал предметом анализа не только в налоговом органе, но и в суде. Из судебных решений не видны прямые доказательства виновности налогоплательщика, есть только неопровергнутые презумпции налогового органа о создании фиктивного документооборота «в третьем поколении». Основная «вина» налогоплательщика – не выдал схемы обналичивания у контрагентов третьего уровня. На этом основании Верховный Суд отказался применить налоговую реконструкцию к спорным расходам по налогу на прибыль. Однако факт выполнения спорных работ самим налогоплательщиком, стоимость которых не принята к вычету по налогу на прибыль, не оспаривается налоговыми. В такой ситуации можно рассуждать о необоснованной выгоде уже у бюджета.

Не следует забывать о классическом правиле применения норм права – системное толкование, учет не только буквы, но и духа закона. В ситуации со ст. 54.1 НК РФ как раз произошло изолированное применение правила, что привело к искажению его сути. Если вспомнить историю создания правила налоговой реконструкции, то ключ к пониманию правил ст. 54.1 НК РФ – осознание того, что они должны применяться во взаимосвязи с учетом подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, рекомендаций Европейской комиссии 06.12.2012 2012/772/ЕС и разъяснений Пленума

ВАС РФ от 2006 года № 53. Документ Еврокомиссии учитывался при подготовке закона, которым в НК РФ введена ст. 54.1.

Пунктом 4.2 Рекомендации Европейской комиссии в отношении агрессивного налогового планирования государствам – членам ЕС предлагалось ввести в национальное законодательство следующую норму: «Искусственные правовые конструкции (схемы) или умышленные действия, основной или преимущественной целью которых являлось намерение уклониться от уплаты налогов, приводящие к получению налоговых выгод, должны игнорироваться. Национальные налоговые органы могут изменить юридическую квалификацию этих конструкций (схем) и действий в целях налогообложения с учетом их экономического смысла».

Очевидно, что п. 1 ст. 54.1 в системе с положениями подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ практически воспроизводит п. 4.2 Рекомендации 2012/772/ЕС.

Статья 54.1 показала, как каким искажением применяется реконструкция: неправильная или ложная юридическая квалификация сделки, статуса и характера деятельности, имитация или сокрытие фактов хозяйственной жизни. Налоговые органы устанавливают фактические отношения налогоплательщика, то есть дается действительная юридическая квалификация. Замечу, что при применении п. 1 ст. 54.1 НК РФ изменение юридической квалификации деяний и конструкций требуется не во всех случаях, так как искажение налоговой базы или подлежащего уплате налога может возникать и без создания искусственных схем. Например, в переквалификации нет необходимости в случаях совершения сделки, не соответствующей закону или иным правовым актам (ст. 168 ГК РФ), мнимой и притворной сделок (ст. 170 ГК РФ), фальсификации документов, содержащих сведения о фактах хозяйственной жизни. Если доначисления – следствие представления документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые не подтверждают хозяйственную операцию, такие нарушения нельзя назвать созданием искусственных конструкций.

Учитывая системное толкование, при применении п. 1 ст. 54.1 НК РФ для понимания сути «искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения» следует выявлять признаки искусственной правовой конструкции (схемы уклонения от налогообложения), приведенные в п. 4.3–4.7 Рекомендации 2012/772/ЕС.

Также следует помнить, что правило п. 1 ст. 54.1 НК РФ в целом соответствует п. 3, 4 Постановления ВАС № 53, согласно которому налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности «если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), а также если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Нереальность сделок (операций) одновременно свидетельствует о том, что имеются искажения налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Наличие этих обстоятельств должно автоматически приводить к применению налоговыми органами расчетного

метода установления налоговых обязательств. Таков смысл Рекомендации 2012/772/ЕС и принятой в соответствии с ней ст. 54.1 НК РФ.

Иное понимание правил налоговой реконструкции, которое произошло в Определении ВС РФ от 19.05.2021, придало ей характер санкции, а не право-восстановительной меры и оправдало необоснованное обогащение бюджета. Это определение печально еще и тем, что при общей неутешительной практике разрешения налоговых споров ВС РФ оставался островком разумности. Теперь же ясно, что обращаться в суд налогоплательщику опасно. И не только потому, что большая вероятность принятия профискального решения в ущерб истинному пониманию НК РФ. Такая практика формирует отрицательные судебные прецеденты, не согласующиеся с истинным духом налогового законодательства, которые в дальнейшем становятся основой решений налоговых органов против других налогоплательщиков. Или это такой хитрый ход ВС, направленный на сокращение числа обращений налогоплательщиков к Фемиде?

Вывод получается пока только один: налоговая реконструкция еще не начала жить, но уже запугала налогоплательщиков. Хочется надеяться, что это решение Верховного Суда останется единичным памятником очередной волны правовой пандемии, а заложенные в нем вирусы не начнут победное шествие по налоговым инспекциям и арбитражным судам.



Алексей Артюх,
партнер в Taxology Russia

На практике это достаточно жесткий подход

Первое, что обращает на себя внимание в комментируемом определении, – безоговорочная поддержка подхода к «реконструкции», предложенного ранее в Письме ФНС России от 10.03.2021. Во-первых, Верховный Суд также поддержал саму идею с необходимостью определения действительных налоговых обязательств вместо формального полного отказа в вычетах и расходах по сомнительным сделкам. Во-вторых, сама модель «налоговой реконструкции» вслед за ФНС была поставлена в зависимость от степени вины налогоплательщика.

Представляется, что «форма вины» в данном случае – не самая удачная терминологическая конструкция, хотя существенно она довольно точно передает, что последствия по «реконструкции» будут различны в том случае, когда налогоплательщик умышленно уклонялся от налогов, контролируя «схему» или зная о ней, и когда он просто не проявил должной осмотрительности, то есть был неосторожен в своих действиях.

Пожалуй, главные сомнения в данном случае могут быть связаны с приравниванием «знания» о техническом характере контрагента к умыслу на уклонение: контролю над «схемой» и получению выгоды от участия в ней. Представляется, что на практике это достаточно жесткий подход. Нередко не контролирующей «схему» налогоплательщик может знать, что получает исполнение от «технического

посредника», однако он понятия не имеет, кто выступает реальным поставщиком, поскольку поиск такового и организация сделки возлагаются как раз на посредника, в основе бизнеса которого лежит способность связывать между собой участников рынка, не раскрывая цепочки движения товарно-денежных потоков. Очевидно, что в такой ситуации налогоплательщик, обвиненный в «знании» о техническом характере контрагента первого звена, при всем желании не сможет узнать и раскрыть финансовые параметры реального исполнителя по сделке. Напротив, такими данными будет располагать как раз лицо, организовавшее «схему» и получившее выгоду от ее участия. В результате налогоплательщик с более тяжелой формой вины чаще будет поставлен в более привилегированное положение с тем, кто просто безразлично относился к налоговой исполнительности своего контрагента.

Представляется, что для налогоплательщика, не контролировавшего «схему» и не извлекавшего непосредственных выгод из противоправного поведения, вполне мог бы быть применен расчетный метод из ст. 31. НК РФ как минимум для расходов на основе рыночных цен на приобретаемые блага, поскольку метод по-хорошему предназначен для случаев недостоверности документов налогоплательщика и данных его учета, имея своей целью обеспечить справедливое и адекватное налогообложение субъекта предпринимательской деятельности без «перекосов» в любую сторону. К слову, являясь объективным способом расчета налоговой обязанности, сам по себе расчетный метод не должен ставиться в зависимость от вины налогоплательщика, поскольку последняя имеет отношение к ответственности (штрафам), а налог не должен превращаться в санкцию за виновные действия, как справедливо указал Верховный Суд.

Верховный Суд не ответил на вопрос о возможности применения «реконструкции по параметрам фактического исполнения» в отношении НДС. Возможно, это связано с тем, что в предмет рассматриваемого спора данный вопрос не входил. Впрочем, на практике проблем с применением этого подхода возникнуть не должно – ведь даже формально такая модель реконструкции не является расчетным методом (который не применяется к НДС согласно позиции Пленума ВАС РФ из Постановления от 30.07.2013 № 57) – здесь нет определения налоговых обязательств по аналогии с другими налогоплательщиками, поэтому и препятствий к определению вычетов по НДС (исходя из отраженной реализации фактического исполнителя) тоже нет.



Сергей Рюмин,
управляющий партнер
ООО КАФ «ИНВЕСТ-АУДИТ»

Налогоплательщики могут использовать выводы из определения ВС РФ в свою пользу

О возможности оспаривать подход к буквальному прочтению вывода ФНС России в п. 11 Письма от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. В нем дословно сказано следующее: «Налогоплательщик не вправе применять налоговые вычеты

и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям, поскольку обязательство не исполнено надлежащим лицом, при этом налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций».

Несколько месяцев, прошедших с выхода этого письма, показали, что ФНС пытается применять данный подход буквально. Она отказывает налогоплательщику в праве на налоговую реконструкцию по НДС и налогу на прибыль, даже если в ходе проверки установлен действительный поставщик (подрядчик, исполнитель) и параметры операций с ним получили документальное подтверждение, но эти данные были получены самим налоговым органом в ходе контрольных мероприятий, а не были предоставлены непосредственно налогоплательщиком. Об этом говорят итоги рассмотрения ФНС России одной из жалоб именно с такой ситуацией. Вряд ли подход центрального аппарата к однотипным ситуациям различается.

При этом ситуации, когда налоговая сама нашла реального поставщика и установила стоимостные параметры отгрузок спорных товаров, отраженных в его учете, встречаются достаточно часто. Поэтому вопрос, имеют ли налоговики право в такой ситуации отказать проверяемому налогоплательщику только на том основании, что он сам должен был представить документы от реальных поставщиков, является весьма актуальным.

По моему мнению, такой подход ни экономически, ни юридически не обоснован. Более того, он входит в противоречие с позицией ФНС из предыдущего п. 10 того же письма. В нем сама ФНС указывает, что налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по спорным операциям на основании обстоятельств, которые подлежат установлению с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

С этим трудно поспорить. Действительно, зачем налогоплательщику предоставлять данные, если инспекторы сами установили реального поставщика, к которому с их стороны нет претензий. Уже не говоря о том, что в большинстве случаев налогоплательщик лишен возможности, в отличие от налоговых органов, получить и представить документы, выписанные таким реальным поставщиком. Если налогоплательщик не оспаривает данный вывод налоговой и стоимостные показатели сделок с таким реальным поставщиком, то этого вполне достаточно для проведения проверяющими налоговой реконструкции. Чтобы более обоснованно настаивать на своем праве на расчет реальных налоговых обязательств налогоплательщику, безусловно, стоит подтвердить факт своего согласия с установленными проверяющими фактами в возражениях на акт проверки и произвести в нем альтернативный расчет налогов на основе таких данных. Возможно также указание на иные факты и документы, дополнительно подтверждающие правильность сведений проверяющих, зафиксированных в акте проверки о «реальном» поставщике.

В таких ситуациях налоговый орган, безусловно, должен рассчитать реальные налоговые обязательства налогоплательщика с использованием метода налоговой реконструкции. Говорить о том, что ВС РФ своим Определением от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу ООО «Фирма «Мэри» 100% поддержал

именно неадекватно жесткую позицию ФНС по данному вопросу, преждевременно. В данном деле ВС РФ отверг подход только о безусловной необходимости применения расчетного метода по правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Причем в ситуации, когда фактически спорные перевозки осуществлялись не спорными контрагентами, а физическими лицами (водителями) в отсутствие договорных отношений с налогоплательщиком. Само общество не только в ходе проверки, но даже на судебной стадии спора раскрыло сведения и доказательства о том, какая часть перевозок была выполнена соответствующими водителями и какая часть из полученных ими денег являлась реальной оплатой таких услуг, а не «обналичкой», то есть была осуществлена на легальном основании.

Фактические обстоятельства данного дела далеки от той ситуации, которую рассматриваем мы, поэтому ориентироваться на этот судебный прецедент неверно. Более того, налогоплательщики могут использовать выводы из данного дела в свою пользу. Из Определения ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 следует: судьи делают вывод, что представление проверяемым налогоплательщиком сведений и документов важно не само по себе, а так как позволяет «установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота».

Когда в ходе проверки (пускай даже силами самих проверяющих) лицо, фактически исполнившее сделку и размер отраженных им доходов по такой сделке, установлено, то можно утверждать, что в этом размере совершенные хозяйственные операции не являются частью «теневого» (не облагаемого налогами) оборота. Значит, именно в этом размере налогоплательщик вправе применять налоговые вычеты и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям. Иначе необоснованная налоговая выгода возникает уже на стороне государства.

Предлагаемая же мной трактовка правового подхода к методу налоговой реконструкции полностью соответствует позиции КС РФ, выраженной в Определении от 29.11.2020 № 2311-О, что положения ст. 54.1 касаются процедурных вопросов проведения налоговых проверок и направлены на обеспечение прав налогоплательщика, а не на их ограничение. Они не определяют по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов, а лишь конкретизируют механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы.

Лишение налогоплательщика права на учет расходов (вычетов), которые уже попали под налогообложение у реального поставщика, является по существу непредусмотренной законом мерой ответственности (штрафом) и явно нарушает баланс интересов в пользу бюджета. Не опровергает такой подход и ВС в своем определении по делу ООО «Фирма «Мэри», отмечая, что «выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в отношении более высокого размера, что по сути означало бы применение санкции, а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом».