|  |  |
| --- | --- |
| Безымянный-2 | ООО «АФ «АВУАР»  454080, Челябинск, Тернопольская, 6, 4 этаж  ИНН/КПП 7438016046/744701001  +7 (351) 216-11-89 [www.avuar.гu](http://www.avuar.гu) |

**ИНФОРМАЦИОННЫЙ БЮЛЛЕТЕНЬ №2**

**«Необоснованная налоговая выгода. От судебной доктрины до Закона»**

г. Челябинск, 2018 г.

**Почему тема важна для всех?**

В часть I НК РФ внесены дополнительные требования к обоснованию прав на исчисление налоговой базы и суммы налога. С 19 августа 2017 года *Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее Закон 163-ФЗ) Налоговый кодекс РФ дополнен статьей 54.1*.

Основной целью нововведения является разграничение понятий обоснованной и необоснованной налоговой выгоды, так как в последнее время участились претензии контролирующих органов, связанные с недобросовестностью налогоплательщиков.

Несмотря на то, что в данной статье термин «необоснованная налоговая выгода» не употребляется, она является логическим продолжением известного *Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 (далее – Постановление №53).*

Таким образом, с введением новой статьи в НК РФ правоприменительная практика будет меняться.

Помимо принятия изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, ФНС опубликовала ряд писем по применению положений новой статьи НК РФ *(Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»; Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»).*

**Судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды**

Высший арбитражный суд РФ в попытках дать внятное определение недобросовестности вообще решил отказаться от этого термина. Взамен судьи предложили инспекторам искать при налоговых проверках так называемую необоснованную налоговую выгоду. А чтобы труды налоговиков не оказались напрасными, *Пленум Вас РФ издал 12.10.2006 года Постановление №53*, в котором установил признаки такой выгоды. В этом же постановлении ВАС РФ признал презумпцию добросовестности налогоплательщика. Доказывать обратное должны налоговые инспекторы.

Стратегическая задача – установить критерии, позволяющие отделить законные действия от налоговых злоупотреблений (незаконных способов снижения налоговой нагрузки).

Тактическая задача – обеспечить бόльшую предсказуемость судебной практики, покончить с неопределенными понятиями «схема» и «добросовестность» налогоплательщика.

А.А. Иванов (председатель ВАС РФ в 2005 - 2014 гг.) говорил, что принятие *Постановления №53* было вынужденным. Положения о налоговых злоупотреблениях должны быть внесены в закон.

**Результат:**

На уровне **судебной** доктрины (а не в законе) введено понятие **«необоснованная налоговая выгода».**

С применением этой доктрины суды стали решать большинство споров, в которых налоговые органы считали, что налогоплательщик допустил налоговые злоупотребления.

**Налоговая выгода –** это снижение налогового платежа, в том числе путем уменьшения налоговой базы, применения налогового вычета *(п. 1 Постановления № 53).*

Основные положения *Постановления № 53:*

1. **презумпция добросовестности** налогоплательщика, обоснованности налоговой выгоды и достоверности сведений в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности; влияние на налоги неполноты, недостоверности и противоречивости сведений, содержащихся в документах налогоплательщика (п.1)
2. **введена доктрина «деловой цели»:** экономическая деятельность должнабыть реальной; операции должныучитываться в соответствии с ихдействительным экономическимсмыслом (п. 3); получение доходаисключительно или преимущественноза счет налоговой выгоды **не должно быть главной целью налогоплательщика** (п. 9)
3. суд определяет налоговые обязательства, исходя **из подлинного экономического содержания операции** (п.7, так называемая «налоговая реконструкция»)
4. допускается достижение **того же экономического результата не запрещенными законом способами** с меньшими налоговыми обязательствами (п. 4)
5. **факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств** сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (п. 10)
6. обязанность налогоплательщика действовать с **должной осмотрительностью**; должная осмотрительность отсутствует тогда, когда налогоплательщику должно было быть известно о нарушениях контрагента (например, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности) (п. 10).

**От судебной доктрины до принятия Закона**

**23.05.2014 года** – первоначальный текст законопроекта № 529775-6 внесен в Госдуму;

**15.05.2015 года** – проект принят Госдумой в первом чтении совершенно другой редакции;

Определения ВС **от 29.11.2016** по делу ЦентрРегионУголь и от **06.02.2017** по делу Сити

**02.2017 года** возобновление работы над законопроектом

Письмо ФНС **от 23.03.2017** №ЕД-5-9/547@

**07.2017 года** – законопроект в новом формате был молниеносно принят Госдумой: во втором чтении - 5 июля 2017 г., в третьем (окончательном) чтении – 7 июля 2017 г., утверждён Советом Федерации и подписан Президентом.

Письмо ФНС **от 31.10.2017** № ЕД-4-9/22123@

По мнению разработчиков Закона «Время доказало действенность, эффективность и справедливость правовых подходов, изложенных в этом документе. Пришло время включить правовую позицию ВАС РФ в Налоговый кодекс», - отметил председатель комитета Госдумы по бюджету и налогам Андрей Макаров.

Целью законопроекта является не просто кодификация правил, сформулированных ВАС РФ, касающихся необоснованной налоговой выгоды, а фактически предлагается новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий положительные аспекты наработанной судебной практики, - указал парламентарий. «Предлагается максимально уйти от оценочных понятий в Налоговом кодексе и закрепить исчерпывающий перечень оснований, по которым налоговым органом может быть отказано налогоплательщику в праве уменьшать свои налоговые платежи даже при том, что все подтверждающие документы у налогоплательщика в порядке», - подчеркнул он.

«Поправками ко второму чтению, одобренными рабочей группой экспертного совета при комитете, закреплен один из важнейших принципов налогового регулирования - приоритет содержания над формой. При этом неуплата налогов контрагентом налогоплательщика или какие-то несущественные недостатки в оформлении документов, или возможность совершить ту или иную операцию иным образом не должно трактоваться как нарушение налогового закона налогоплательщиком, если будут отсутствовать признаки фиктивности самой хозяйственной операции», - сказал А.М. Макаров.

**Статьи 54.1 и 82 Налогового Кодекса РФ**

**«Пределы** осуществленияправ по исчислению налоговой базы **и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».**

Пункт 1: не допускается уменьшение налоговой базы (суммы налога) в результате *искажения*

* *сведений о фактах хозяйственной жизни* (совокупности таких фактов),
* об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо
* налоговой отчетности налогоплательщика.

Пункт 2: при выполнении пункта 1 по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик **вправе уменьшить** налоговую базу/сумму налога **при одновременном соблюдении двух условий**:

‒ *основной целью совершения сделки* (операции) не являются:

* неуплата (неполная уплата)
* и (или) зачет (возврат) суммы налога;

‒ *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.

Пункт 3: обстоятельства, которые не могут рассматриваться в качестве *самостоятельного основания* для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы/суммы налога неправомерным:

* подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
* нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах;
* наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

**По сравнению с Постановлением №53:**

* не предусмотрена налоговая реконструкция;
* не предусмотрена презумпция правильности исчисления налогов, достоверности сведений в документах налогоплательщика;
* не сказано о необходимости учета осведомленности налогоплательщика о проблеме.

**Пункт 5 статьи 82 НК РФ «Общие положения о налоговом контроле»**

**Доказывание:**

* обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ,
* и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, *производится налоговым органом* при проведении мероприятий налогового контроля (в ходе камеральных и выездных проверок, проверок трансфертного ценообразования по разделу V.1 НК РФ).

**Новый алгоритм включения затрат в расходы и применения вычетов**

***Шаг 1******Статья 54.1 НК РФ***

**Первый тест (пункт 1): отсутствие искажений сведений о фактах** хозяйственной жизни или об объектахналогообложения.

**Второй тест (пункт 2) – если пройден первый тест:**

* **основной целью** совершения сделки (операции) не являются неуплата/зачет суммы налога;
* обязательство по сделке (операции) **исполнено** лицом, являющимся стороной договора, или лицом, которому обязательство по исполнению **передано** по договору или закону.

**Шаг 2** **Общие условия учета расходов для целей налога на прибыль (ст. 252 НК РФ). Расходы должны быть:**

* экономически оправданными (обоснованными);
* документально подтвержденными;
* произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
* не указаны в перечне не принимаемых к вычету расходов (ст. 270 НК).

**Общие условия принятия НДС к вычету (ст. 171-172 НК РФ)**

Товары (работы, услуги), имущественные права должны быть:

* приобретены для использования *в облагаемых НДС операциях* или перепродажи;
* приняты *на учет;*
* налогоплательщик должен иметь надлежащий *счет-фактуру (универсальный передаточный документ).*

**Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ давайте обсудим**

**Пункт 1:** не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога **в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни** (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

***Вопросы:***

1. Что такое «искажение»?

2. Чем искажение отличается от ошибки? Как соотносятся термины «искажение» в ст. 54.1 и «ошибка (искажение)» в ст.54?

3. Что такое «сведения о фактах»? Только денежные показатели или любые сведения о событиях?

4. Искажение - это результат действий налогоплательщика или его контрагента?

5. Каковы последствия искажения, если его допустил контрагент, а налогоплательщик об этом не знал (не должен был знать)?

6. Должно ли искажение быть умышленным?

7. Должно ли искажение приводить к потерям бюджета?

8. Что с налоговой реконструкцией?

**Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:**

**Факт хозяйственной жизни** – это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются величина натурального и (или) **денежного измерения факта** **хозяйственной жизни** с указанием единиц измерения.

**Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ: мнение ФНС**

**Что такое «искажение»?**

Искажение – умышленные действия налогоплательщика, выразившиеся в сознательном искажении сведений в целях уменьшения подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика. Правовая ошибка сама по себе не может признаваться искажением при отсутствии умысла.

Характерные примеры искажений (шире, чем просто вычеты и расходы):

* нереальность исполнения сделки сторонами
* создание схемы «дробления бизнеса»
* действия по созданию искусственных условий для применения пониженных

ставок, льгот;

* создание условий для неправомерного применения норм международных

соглашений.

Искажение – это результат действий налогоплательщика или его контрагента?

Должно ли искажение:

* быть умышленным?
* обязательно приводить к потерям бюджета?

Налоговые органы должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

* существо искажения (в чем конкретно оно выразилось);
* *причинная связь* между действиями налогоплательщика и допущенными

искажениями;

* *умышленный характер действий*, выразившихся в сознательном искажении *потери бюджета.*

**Что с налоговой реконструкцией?**

Корректировка налогового обязательства должна производиться в полном объеме (расчетный метод не применяется).

Наличие умысла обычно доказывается по результатам оценки совокупности косвенных признаков, в том числе,

* взаимозависимость,
* согласованность,
* подконтрольность (юридическая, экономическая).

***Пункт 2 ст. 54.1 НК РФ: давайте обсудим***

**Пункт 2:** при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, если (1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; и (2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору.

**Вопросы:**

1. Фактически введена презумпция недобросовестности, поскольку принятие расходов и вычетов позиционируется как **право** налогоплательщика, а в публичных отношениях наличие права должно доказать лицо, использующее это право. То есть налогоплательщик должен доказать отрицательный факт, что основной целью сделки не была неуплата налогов?

2. Чем отличается понятие «главной цели» *(Постановление № 53)* от понятия «основной цели» *(ст. 54.1 НК РФ)?*

3. Способны ли налоговые органы объективно оценить основную цель сделки (хозяйственной операции)?

4. Что понимать под передачей обязательства по исполнению сделки?

5. Как соотносятся *ст. 54.1 НК РФ и ст. 313 ГК РФ:* в чем разница между «передачей обязательства» *(ст. 54.1 НК РФ)* и «возложением **исполнения**» *(ст. 313 ГК РФ)?*

6. Что понимать под исполнением обязательства лицом, являющимся стороной договора?

Это фактическое или юридическое исполнение?

7. Переход от «реальности хозяйственной операции» к **реальности исполнения контрагентом**?

8. Исполнение обязательства лицом, не являющимся стороной договора, – это объективный факт или субъективное знание?

9. Что с ответственностью за налоговые **нарушения контрагентов** (налоговые «разрывы», отсутствие«источника возмещения налога»)?

10. Требуются ли доказательства **потерь бюджета** для отказа налогоплательщику в расходах и вычетах?

11. Что с должной осмотрительностью?

**Налогоплательщик должен доказать отрицательный факт, что основной целью сделки не была неуплата налогов?** Налоговому органу следует доказывать, что основной цельюзаключения сделки являлось не получение результатовпредпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии.

**Что с ответственностью за налоговые нарушения контрагентов (налоговые «разрывы», отсутствие «источника возмещения налога»)? Нарушение контрагентом** налогового законодательства не можетслужить **самостоятельным основанием** для предъявления налоговыхпретензий.

Положения *п. 2 ст. 54.1 НК РФ* не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия **контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.**

**Что с должной осмотрительностью? Переход от «реальности хозяйственной операции» к реальности исполнения контрагентом?** Законом не предусмотрено оценочное понятие «непроявленноедолжной осмотрительности»

На налогоплательщика возлагаются **повышенные обязательства в отношении выбора и проверки** контрагента первого звена, а такжеосуществления контроля **за фактическим исполнением** условийдоговора именно указанными в нем лицами.

**Требуются ли доказательства потерь бюджета для отказа налогоплательщику в расходах и вычетах?** Налоговые органы должны привести доказательства, которыесвидетельствовали бы о намерении причинить вред бюджету, **доказать наличие потерь бюджета.**

***Пункт 3 ст. 54.1 НК РФ: давайте обсудим***

**Пункт 3:** подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) **не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для** **признания уменьшения** налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

**Вопросы:**

1. Нет ли противоречий между пунктом 3 и пунктом 2?

2. Что значит «самостоятельное основание»?

3. Контрагент какого звена имеется в виду?

4. Является ли перечень, приведенный в пункте 3, исчерпывающим?

**Мнение ФНС:**

Критерии пункта 3 закреплены, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщику.

**Действие во времени**

Новые нормы вступили в силу **19.08.2017** и применяются при проведении:

— **камеральных** проверок налоговых **деклараций (расчетов),** **представленных** в налоговый орган **после 19.08.2017 года;**

— **выездных** проверок и проверок трансфертного ценообразования, **решения о назначении** которых вынесены после **19.08.2017 года.**

Фактически будут проверяться налоговые периоды, при определении налоговых обязательств за которые налогоплательщики не могли учесть новые правила.

**Вопросы:**

1. Что будет с Постановлением №53, концепцией необоснованной налоговой выгоды и наработанной с 2006 года правоприменительной практикой?

2. Как будут применять новые положения законодательства суды?

3. Первые судебные решения.

Мнение ФНС:

* Статья 54.1 не является кодификацией Постановления №53, это «новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами»;
* Понятия, отраженные в Постановлении № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, не используются после вступления в силу Федерального Закона № 163-ФЗ. Налоговики не должны использовать их при проверках.

**Что делать?**

1. Health-check: оценка влияния новых норм на бизнес-процессы и практику компании с учетом специфики бизнеса компании и конкретных обстоятельств;
2. Upgrade политик и инструкций;
3. Подготовка обоснования деловых целей по существенным сделкам;
4. Тренинги для сотрудников компании (теперь не только бухгалтеры и юристы должны знать о законе и исполнять его: для снижения налоговых рисков круг таких сотрудников расширяется вплоть до диспетчеров и складских работников);
5. Ревизия договорной базы:

* Надо ли предусмотреть в договоре, что контрагент вправе привлекать третьих лиц?
* Надо ли указать в договоре конкретных третьих лиц?
* Надо ли проверять способность таких третьих лиц исполнить обязательство?
* Надо ли устанавливать в договоре обязанность контрагента исполнить обязательство лично?
* Надо ли установить обязанность контрагента подтвердить личное исполнение, какими доказательствами?
* Надо ли обязать генерального подрядчика согласовывать с заказчиком всех субподрядчиков, «субсубподрядчиков» и т.д.

1. Разработка собственных способов фиксации доказательств исполнения обязательства лицом – стороной договора.

**Первая практика**

Судебная практика по применению норм №163-ФЗ от 18.07.2017 г. не заставила себя ждать.  Суды для расстановки всех точек над «i» приступили к использованию статьи 54.1 НК РФ.

В Постановлении Тринадцатого ААС от 13.09.2017г. по делу №А56-28927/2016, казалось бы, проигрышная история обернулась положительным решением для налогоплательщика в апелляции.

Однако, кассационная инстанция посчитала, что при таких обстоятельствах (налоговая декларация подана Обществом 27.04.2015, решение по результатам камеральной проверки принято Инспекцией 07.12.2015, решение суда первой инстанции по итогам проверки законности оспариваемого налогоплательщиком решения налогового органа вынесено 24.04.2017) у суда апелляционной инстанции не имелось правовых оснований для применения положений статья 54.1 НК РФ. Ссылку апелляционного суда на [статью 54](consultantplus://offline/ref=D42CCB4386A071F20FFF5F417BC13FFE38229CEEC0978CCACCD1FE34681D4F08F783A63262CCWFi1J) Конституции Российской Федерации кассационная инстанция считает неосновательной, таким образом, в силе оставлено решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.04.2017 по данному делу.

В тоже время, создан прецедент современного взгляда суда в связи с принятием **№163-ФЗ статьи 54.1 НК РФ.**

Ответные доказательства от налогоплательщика:

* **Реальность хозяйственных операций.** Компания предоставила все необходимые бумаги: товарные накладные, счета-фактуры, товарно-транспортные документы, документы, подтверждающие качество продукции. Товар оприходован и использован в производстве. Помимо актов приемки и соответствующих реестров, сотрудники подтвердили существование спорного товара;
* **Проявление должной осмотрительности**. Общество запросило у контрагента пакет учредительных документов: копию свидетельства о государственной регистрации; копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; копию решения, приказа о назначении генеральным директором; копию устава. Наводить справки и следить за контрагентами второго и третьего звена законом не предусмотрено.

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, руководствуясь свежими документами:

* Налогоплательщик не отвечает за недобросовестность контрагента: *»****п.3 ст.54.1 НК РФ****установлено, что нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Таким основаниями, в соответствии с****п.2 ст.54.1 НК РФ****являются: 1) основной целью совершения сделки (операции) является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке не исполнено контрагентом налогоплательщика, то есть отсутствует реальность сделки»;*
* Нет доказательств подконтрольности, взаимозависимости и согласованности действий налогоплательщика и контрагента.

Реальность операции не опровергнута: *»…в****Письме ФНС России от 23.03.2017г. №ЕД-5-9/547****об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с использованием цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг)»;*

* Подписание документов неустановленными лицами не говорит о формальности операций: **Письмо ФНС России от 23.03.2017г. №ЕД-5-9/547@**;
* Факт неисполнения контрагентом обязанностей по уплате налогов сам по себе не может служить основанием для доначислений. Об этом также написано в **п.31 Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утвержденного Президиумом ВС РФ 16.02.2017г.**;
* Противоречия в доказательствах, не опровергающие реальность операций, при наличии недобросовестных контрагентов первого, второго и последующих звеньев не являются основанием для доначислений: **Определение ВС РФ от 29.11.2016г. №305-КГ16-10399 по делу №А40-71125/2015 и Определение ВС РФ от 06.02.2017г. №305-КГ16-14921 по делу №А40- 120736/2015**.

В связи с принятием **№163-ФЗ от 18.07.2017г.**происходит очень интересная ситуация. Законодателем прямо указано, что налоговым органам следует применять нормы ст. 54.1 НК РФ только к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций, представленных в налоговый орган после дня вступления в силу закона, а также выездным налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после вступления в силу закона, то есть после 19.08.2017 года.

Это свидетельствует о том, что негативные последствия, для налогоплательщика, при применении налоговым органом норм**ст. 54.1 НК РФ** не наступят по налоговым проверкам, инициированным до дня вступления в силу данного закона.

Одновременно с тем, **ст. 54.1 НК РФ** предусматривает позитивные моменты для налогоплательщиков.

Налоговым органам запрещено ссылаться на нормы **ст. 54.1 НК РФ** при проведении проверок, инициированных до дня вступления закона в силу, хотя в последних актах налоговых проверок часто можно увидеть ссылку на данную статью. Одновременно с тем, в соответствии с **ч. 2 ст. 54 Конституции Российской Федерации** указанная норма подлежит применению, когда трактуется в пользу налогоплательщика.

**Как итог:** Реальность совершения сделки исследуют все суды и пока выигрыши только в тех делах, где налоговый орган реальность сделок не оспаривал.

Если в ходе налоговой проверки и судебного разбирательства всплывают прегрешения в виде директоров, которые от всего отказались или «левых» подписях, то тут как раз суды позитивно используют п. 3 ст. 54.1, который обобщает предыдущую судебную практику о том, что только «левые» подписи и отказные директора не влекут отказ в вычете.

Например, совсем Решение Арбитражного Суда Рязанской области от 21.09.2017 по делу №А-54-6886/2016. Суд отклонил даже ссылку налогового органа на результаты почерковедческих экспертиз, упомянув, что «в настоящее время законодателем в пункте 3 статьи 54.1 НК РФ закреплены положения, исключающие из практики налоговых органов формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов».

Также суд указал, что «Положения пункта 2 статьи 54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев». Кроме того, суд отметил отдельно, что «Следует учитывать, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «непроявление должной осмотрительности».

«Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям).»

К аналогичным выводам пришел суд в Томске (Постановление Седьмого ААС по делу №45-4180/2017 от 15.09.2017) практически дословно повторив вышеуказанные положения.

Таким образом, суды оперируют как старым Постановлением ВАС № 53, так и новыми положениями НК РФ и ФЗ №163. Реальность выполнения сделки самим контрагентом – важное нововведение пп. 2 п.2 ст. 54.1 НК РФ и пока ни в одном деле не исследовалась, скорее всего из-за пока малого количества судебной практики. Совсем скоро наступит время, когда суды начнут активно применять и делать акценты именно на реальности выполнения сделки самим контрагентом.

Приложение №1

Таблица №1 ***Как налоговые органы будут доказывать нарушение каждого из пунктов ст.54.1 НК РФ***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Пункт ст. 54.1 НК РФ** | **В чем выражается нарушение** | **Доказательства нарушений** | **Конкретные примеры нарушений** |
| 1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. | Умышленные действия самого налогоплательщика в виде сознательного искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения  в целях уменьшения налоговой базы, суммы налога к уплате посредством:   * неправильного применения налоговой ставки, льготы, режима налогообложения; * манипулирования статусом налогоплательщика; * неудержания налоговым агентом сумм налога, подлежащего удержанию.   **Внимание!** При отсутствии доказательств умысла  методологическая или правовая ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения п.1 ст.54.1 НК РФ. | Выявление обстоятельств, свидетельствующих об осознании лицом противоправного характера своих действий (бездействия)\*.  Налоговые органы должны доказать совокупность следующих обстоятельств:   * существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); * причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; * умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц); * потери бюджета.   При взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами об умышленности действий свидетельствуют:   * предопределенность движения денежных и товарных потоков; * ряд неслучайных действий, подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения; * создание искусственного документооборота для получения налоговой экономии. | Характерные примеры» искажения»:   * создание схемы «дробления бизнеса»; * искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, льгот, освобождения от налогообложения; * создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; * нереальность исполнения сделки сторонами (отсутствие факта ее совершения).   Способы искажения сведений: неотражение выручки; отражение в регистрах учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения. |

\*Установление умысла не должно сводиться к простому перечислению всех сделок, в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию. Налоговые органы должны указать на конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц) и привести доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Пункт ст. 54.1 НК РФ** | **В чем выражается нарушение** | **Доказательства нарушений** | **Конкретные примеры нарушений** |
| 2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п.1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога  при соблюдении одновременно следующих условий:  1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; | Основная цель сделки - неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) суммы налога.  В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. | Налоговые органы должны доказать, что такая сделка не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств. | Присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п. |
| 2) 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. | Фактическое исполнение сделки лицом, не указанным в первичных документах | Налоговому органу следует доказывать, что:  1. **Сделка не исполнена заявленным контрагентом.**  Механизмы получения доказательств:   * получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения и исполнения сделки (операции); * проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств; * сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий); * инвентаризация имущества; * анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.); * истребование документов (информации) в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов); * проведение экспертиз и другие.   2. **Исполнение, предусмотренное спорной сделкой, выполнено самим налогоплательщиком, а не его контрагентом.**  Механизмы получения доказательств:   * информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц налогоплательщика, занятых на производстве; * истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц; * выявления иных, «не проблемных», контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; * исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.   3. **Имел место формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке.**  Механизмы получения доказательств:   * факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или его взаимозависимым (подконтрольным) лицом; * факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, его учредителей и должностных лиц; * использование одних IP-адресов; * обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика; * не типичность документооборота; * несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций). | Отсутствие у контрагента складских помещений, персонала, имущества для исполнения условий сделки |

Кроме того, п.3 статьи 54.1 НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий:

* подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
* нарушение контрагентом налогового законодательства;
* наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Данные критерии закреплены в статье 54.1 НК РФ НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.