

УДК 336.02

Е. Е. Кацуба

ФКУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний», г. Рязань, email: allfinanse@yandex.ru

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ДОКАЗЫВАНИЯ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В 2021 ГОДУ

Ключевые слова: налогоплательщик, необоснованная налоговая выгода, теневая экономика, «техническая» компания, коммерческая осмотрительность, налоговая реконструкция.

В статье рассмотрена правоприменительная практика доказывания налоговыми органами получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в рамках мероприятий налогового контроля. Опыт применения ст.54.1 НК РФ с 2017 г. позволил налоговым органам, во-первых, уточнить целеполагание данной нормы, во-вторых, создать алгоритм оценки операций налогоплательщика и, в-третьих, сформировать подходы к налоговой реконструкции деятельности налогоплательщика. Данные рекомендации нацелены, прежде всего, на совершенствование деятельности налоговых органов в рамках борьбы с налоговыми злоупотреблениями, однако, они будут полезны и самим налогоплательщикам, которые смогут лучше понимать требования государства к ведению честного бизнеса.

Е. Е. Katsuba

Academy of Law and Management of the Federal Penitentiary Service, Ryazan, email: allfinanse@yandex.ru

TOPICAL ISSUES OF PROVING UNJUSTIFIED TAX BENEFITS IN 2021

Keywords: taxpayer, unjustified tax benefit, shadow economy, "technical" company, commercial prudence, tax reconstruction.

The article examines the law enforcement practice of proving by tax authorities that taxpayers receive unjustified tax benefits within the framework of tax control measures. The experience of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation since 2017 has allowed the tax authorities, firstly, to clarify the goal setting of this norm, secondly, to create an algorithm for evaluating taxpayer transactions, and thirdly, to form approaches to the tax reconstruction of the taxpayer's activities. These recommendations are aimed primarily at improving the activities of tax authorities in the fight against tax abuse, but they will also be useful to taxpayers themselves, who will be able to better understand the requirements of the state to conduct honest business.

В настоящее время одним из важнейших направлений налоговой политики в России является борьба с теневой экономикой. Ключевым юридическим признаком теневой экономики в последние годы стала необоснованная налоговая выгода, которую преследуют недобросовестные налогоплательщики. Появление в 2017 г. ст.54.1 НК РФ юридически закрепило концепцию необоснованной налоговой выгоды, а последующие годы стали периодом наработки налоговыми органами практического опыта применения данной концепции при проведении мероприятий налогового контроля.

Цель исследования

Целью исследования является обобщение практики доказывания налоговыми органами получения налогопла-

тельщиками необоснованной налоговой выгоды в рамках мероприятий налогового контроля.

Материал и методы исследования

В качестве исходных материалов для проведения анализа основных признаков недобросовестного поведения налогоплательщиков использована правоприменительная практика, в том числе судебное разрешение споров, по вопросам применения ст.54.1 НК РФ. В ходе работы использованы методы анализа и синтеза, системно-структурный и формально-логический методы.

Результаты исследования и их обсуждение

Введение в действие с 19.09.2017 г. ст.54.1 НК РФ стало новым этапом реа-

лизации налоговой политики по борьбе с теневой экономикой в сфере противодействия налоговым злоупотреблениям. Если ранее налоговые органы руководствовались преимущественно судебной практикой, прежде всего постановлением Пленума ВАС России от 12.10.06 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы», которое сформулировало свод критериев, по которым можно было доказать недобросовестность в действиях налогоплательщиков, то теперь появились законодательные нормы оценки такого поведения налогоплательщиков.

Однако ст.54.1 НК РФ представляет собой весьма краткий свод правил. И такая лаконичность законодателя требует разъяснений и прежде всего опыта правоприменительной практики, которые позволяют рассматривать конкретные ситуации и давать им надлежащую правовую оценку.

В конце 2017 г. ФНС России выпустило письмо от 31.10.17 г. №ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Письмо 2017 г.), в котором сформулировало ряд кратких наставлений по применению новой нормы налогового законодательства. Однако отсутствие на тот момент опыта правоприменительной практики по данной статье сделало данный документ также кратким и лаконичным.

Тем не менее, налоговые органы стали активно применять новую норму в целях доказывания необоснованной налоговой льготы в действия налогоплательщика.

В марте 2021 г. появляется письмо ФНС России от 10.03.21 г. №БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Письмо 2021 г.), в котором налоговое ведомство обобщило сложившуюся за последние четыре года практику применения данной нормы. Данный документ уже не является таким кратким и лаконичным, что, безусловно, является его положительной стороной.

Прежде всего, появилась более четкая формулировка цели, которую преследует ст.54.1 НК РФ – противодействие налоговым злоупотреблениям

и получению ННВ за счёт причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было. Ранее таковой было предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации (Письмо 2017 г.).

Кроме того, за ст.54.1 НК РФ признана роль **общей антиуклонительной нормы**, наряду с которой в НК РФ содержатся и **специальные нормы**, направленные на исключение злоупотреблений и обхода налогового закона, в частности:

- фактическое право на доход;
- правила трансфертного ценообразования;
- правила тонкой капитализации и др.

Практика доказывания необоснованной налоговой льготы сформировала следующий **алгоритм оценки операций налогоплательщика**, который рекомендован налоговым органам для практического применения:

1. Реальность операции – была ли операция в действительности и получил ли налогоплательщик исполнение по сделке:

а) если сделка нереальная, то проверять ее по другим критериям уже не имеет смысла, такую операцию не учитывают в целях налогообложения.

Основными доказательствами нереальности сделок являются непредставление отчетности и документов по встречной проверке, а также неуплата или неполная уплата налогов.

Помимо этого, проверяющие ссылаются на такие обстоятельства:

- контрагент находится в стадии ликвидации;
- по указанному в ЕГРЮЛ адресу контрагент не значится, договоров аренды нет;
- у партнера нет ресурсов для исполнения обязательств по сделке;
- по выписке со счетов видно, что контрагент не несет общехозяйственных и административных расходов;
- деньги после поступления на счета контрагента сразу переводились на счета других организаций и физлиц;
- налогоплательщик обладал ресурсами и специальными разрешениями, чтобы самостоятельно выполнить работы;

– у налогоплательщика большая кредиторская задолженность перед контрагентом, которую партнер не взыскивает долгое время;

– у налогоплательщика нет доказательств использования товара в производстве, например не обнаружены остатки, нет соответствующего расхода электроэнергии;

– по выписке из системы пропускного режима сотрудников контрагента не было или было недостаточно для выполнения работ.

б) если сделка реальная, то проверять ее будут по остальным критериям на предмет выявления искажения сведений;

Доказательствами же выполнения обязательств по сделке суды считают:

– документы о выдаче пропусков на территорию налогоплательщика для сотрудников подрядчика и субподрядчиков;

– подтверждение того, что с сотрудниками подрядчика и субподрядчиков проведен инструктаж по охране труда;

– документы по встречной проверке;

– информацию о других договорах контрагента;

– расчет, что собственных ресурсов налогоплательщика не хватит для выполнения работ;

– отсутствие доказанной подконтрольности или взаимозависимости налогоплательщика и контрагента, согласованности их действий;

– свидетельские показания о доставке товаров;

– долгосрочный характер отношений и систематические расчеты на протяжении нескольких налоговых периодов;

– подтверждение, что приобретенный у контрагента товар налогоплательщик использовал в производстве или реализовал;

– признание инспекцией затрат по сделке с контрагентом в целях налога на прибыль налогоплательщика.

Признав сделку реальной, налоговики однако еще проверяют ее на предмет искажения сведений:

– отразили ложные показатели или факты, которых не было, что привело к уменьшению налоговой обязанности;

– скрыли факты или занизили показатели, по которым налоговая обязанность

возникает, увеличивается или наступает ранее.

Примеры искажения сведений об объектах налогообложения (п.1 Письма 2021 г.):

– налог на имущество организаций – построенную недвижимость не включили в состав основных средств;

– акцизы – не отразили «подакцизные характеристики» продукции;

– ЕНВД – исказили параметры деятельности;

– по специальным налоговым режимам – раздробили бизнес.

2. Исполнение обязательства надлежащим лицом – обязательство по сделке должно исполнить лицо, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то, у которого такая обязанность есть по договору или закону.

Это позволяет выявлять среди контрагентов «технические» компании, которые не ведут деятельность в своих интересах, не имеют нужных активов и не выполняют реальных функций и пр.

Доказать что контрагент не мог исполнить обязательств по договору могут следующие обстоятельства (п.6 Письма 2021 г.):

– на момент совершения сделки местонахождение лица неизвестно;

– у контрагента нет достаточно персонала, ОС, активов, складов, транспорта, разрешений, лицензий и т.д.;

– невозможно реально провести операции с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных и трудовых ресурсов;

– между контрагентом и третьим лицом нет обязательств, чтобы возложить на последнее исполнение по договору;

– контрагент проводит по счету расходные операции, необычные для вида деятельности, по которому заключена сделка с налогоплательщиком;

– нет других подтверждений реальной экономической деятельности (в ЕГРЮЛ указано на недостоверность сведений о руководителях и участниках, нет сайта или иного информирования о деятельности компании и др.).

В случае выявления «технической» компании в первую очередь будет дана оценка вины налогоплательщика, а потом оценены обстоятельства выбора контрагента.

Форма вины.

Если налогоплательщик знал о «техническом» характере контрагента или преследовал цель неправомерно уменьшить налоговую обязанность, то считается, что правонарушение совершено умышленно (п.19 Письма 2021 г.). Значит, штраф должен быть в 2 раза больше (п.3 ст.122 НК РФ).

Подтверждением того, что налогоплательщик знал о «техническом» характере контрагента, могут быть в совокупности следующие факты (п.7 Письма 2021 г.):

- поведение участников сделки и должностных лиц налогоплательщика при заключении договора и принятии исполнения не соответствует стандартам разумного поведения участника оборота в сходных обстоятельствах;
- документооборот нетипичен, в документах есть ошибки и неполные сведения, поскольку их заполняли формально, не рассчитывая использовать их для защиты прав;
- непринятие мер по защите нарушенного права.

О направленности действий налогоплательщика на уменьшение налоговой обязанности, говорят, в частности, следующие факты (п.8 Письма 2021 г.):

- обналичивание денег самим налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;
- использование этих средств на нужды налогоплательщика, его должностных лиц, взаимозависимых, аффилированных и других лиц;
- одни и те же IP-адреса;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории налогоплательщика;
- переговоры шли с лицом, которое реально исполнило обязательства, а документы подписывала «техническая» компания.

Если же поведение налогоплательщика просто не соответствовало разумному, т.е. ожидаемому в сходных ситуациях, то речь должна идти о неосторожной форме вины. В этом случае грозит штраф по общей норме (п.1 ст.122 НК РФ), а саму неосторожность могут учесть при оценке смягчающих обстоятельств (п.1 ст.112 НК РФ).

Следует иметь в виду: даже когда реальность операции не оспаривают,

принять НДС к вычету и учесть расходы по документам на «технического» контрагента нельзя.

Выбор контрагента.

По своей сути оценка обстоятельств выбора контрагента является оценкой должной осмотрительности, т.е. насколько тщательно налогоплательщик проверил его перед сделкой (п. 13 Письма 2021 г.).

Судебная практика сформировала в России стандарт осмотрительного поведения в гражданском обороте – стандарт коммерческой осмотрительности. Он предполагает, что участник совершил необходимые действия для предотвращения возможных убытков при неисполнении или ненадлежащем исполнении обязательства контрагентом. Например, проверил деловую репутацию, возможность исполнения и платежеспособность последнего.

Этот стандарт обоснованного выбора контрагента, по мнению ФНС России, применим и в налоговых правоотношениях: налогоплательщик может узнать о «техническом» характере контрагента по отсутствию «следов», которые в любом случае оставляет за собой реальная компания:

- репутация;
- опыт;
- известность в определенном сегменте рынка;
- исполненные контракты и рекомендации от контрагентов;
- наличие места ведения деятельности (например, офиса) и иные.

Как правило, «технические» компании не могут продемонстрировать ни истории ведения бизнеса, ни делового опыта.

Инспекция должна, например, оценить (п.15 Письма 2021 г.):

- было ли известно налогоплательщику о фактическом местонахождении контрагента, его производственных и складских помещений;
- получал ли налогоплательщик какие-то сведения о положении контрагента, в т.ч. с помощью сервисов ФНС;
- есть ли в открытом доступе информация о контрагенте;
- не противоречила ли сделка бизнес-стратегии налогоплательщика, т.е. не была ли непрофильной, сверхрисковой и т.д.;

– есть ли в договоре условия, отличающиеся от обычаев делового оборота (длительная рассрочка и др.).

Степень предъявляемых требований проверяющих не должна быть одинаковой по разным сделкам, например, для разовой сделки на несущественную сумму и для покупки дорогостоящего актива (п.16 Письма 2021 г.).

Кроме того, налоговики сослались на позицию ВС РФ по вопросу должной осмотрительности (п.21 Письма 2021 г.): если у контрагента есть достаточно экономических ресурсов для исполнения сделки, выбор налогоплательщика соответствует обычаям делового оборота. Негативные же последствия могут быть лишь тогда, когда инспекция докажет, что налогоплательщик знал о нарушениях контрагента и получал от этого выгоду.

3. Действительный экономический смысл сделки:

– его выявление позволяет обнаружить в частности притворные сделки;

– если налогоплательщик мог достигнуть экономического результат с помощью других законных сделок, это не основание признать, что он неправомерно уменьшил налоговую обязанность;

– нельзя оценивать сами по себе методологические или правовые ошибки (т.е. неправильное применение норм), из-за которых неверно квалифицировали операции и определили налоговые последствия.

4. Наличие деловой цели – совершил бы налогоплательщик сделку только по деловым мотивам без налоговых преимуществ или же нет;

Налоговый мотив может преобладать, например, если решение об операции:

– несвойственно деловой практике и не обосновано с точки зрения экономических выгод и риска;

– принято в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

Особый случай, когда спорная сделка является частью цепочки операций (п. 26 Письма 2021 г.). Причем, даже если при реализации совокупности операций деловая цель достигнута, это не значит, что каждая сделка ее имела.

Если согласно обычаям делового оборота цель можно было достичь и без спорной сделки, то проверяющие должны определить:

– совершил бы сделку налогоплательщик в отрыве от совокупности операций;

– не был ли налоговый мотив основным при ее совершении и создании совокупности операций.

Отдельное внимание ФНС России уделила схеме **дробления бизнеса**, основанной на неправомерном применении спецрежимов (п.27 Письма 2021 г.). Признаками такой схемы могут быть следующие обстоятельства:

– контрагенты подконтрольны налогоплательщику, не ведут деятельность в своих интересах и на свой риск, реальных функций не выполняют. Они лишь оформляют документы от своего имени в интересах налогоплательщика;

– налогоплательщик и контрагенты используют тех же работников и те же ресурсы, тесно организационно взаимодействуют;

– направления деятельности налогоплательщика и контрагентов хотя и разные, но неразрывно связаны между собой, составляют единый производственный процесс с достижением общего результата.

Если необоснованная налоговая выгода доказана, то важнейшим последствием для налогоплательщика может стать **налоговая реконструкция**. Она основана на переквалификации сделок, статуса и характера деятельности плательщика и проводится, если известен реальный исполнитель по договору. Если налогоплательщик не раскроет реального исполнителя по договору и не представит подтверждающие документы, то ни вычетов НДС, ни учета расходов не будет (п.11 Письма 2021 г.).

Однако существуют исключения из общего правила:

а) по налогу на прибыль организаций если нет спора о самом факте несения расходов (п.17 Письма 2021 г.) – проверяющие определяют затраты расчетным путем, их размер налогоплательщик должен доказать сам, для чего можно представить:

– сведения об аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика;

– результаты экспертизы;

– документы о рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

б) договор исполнил налогоплательщик собственными силами – проверяющие посчитают вычеты НДС и расходы по покупке материальных и других ресурсов, которые не связаны с оплатой труда, при этом расчет произведут на основании подтверждающих документов (п. 12).

Выводы

Появление в 2017 г. ст.54.1 НК РФ юридически закрепило концепцию необоснованной налоговой выгоды и стало новым этапом реализации налоговой политики по борьбе с теневой экономикой в сфере противодействия налоговым

злоупотреблениям. Результатами последующих четырех лет наработки налоговыми органами практического опыта применения данной концепции стали, во-первых, более четкая формулировка цели, которую преследует ст.54.1 НК РФ, во-вторых, алгоритм оценки операций налогоплательщика, в-третьих модель налоговой реконструкции. Таким образом, возможности налоговых органов по противодействию налоговым злоупотреблениям вышли на качественно более высокий уровень, что позволяет надеяться на новые успехи в борьбе с теневой экономикой в стране.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая). Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая). Федер. закон 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.
3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Постановление Пленума ВАС России от 12 окт. 2006 г. № 53. [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12149957/> (дата обращения: 10.11.2021).
4. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 10 мар. 2021 г. № БВ-4-7/3060@. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/> (дата обращения: 10.11.2021).
5. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 31 окт. 2017 г. № ЕД-4-9/22123. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71702272/> (дата обращения: 10.11.2021).