

**Кардинальные изменения  
2017 года  
в технологии налоговых  
проверок**

Статья 54-1 НК РФ

# ***Новое в налоговом регулировании***

Федеральным законом РФ от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ в НК РФ введена новая статья 54<sup>1</sup> «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» закрепила основные принципы налогового регулирования, сложившиеся в практике применения постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»:

**Во-первых**, 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.

# Новое в налоговом регулировании

**Во-вторых**, при отсутствии искажений, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий:

- 1) основной **целью** совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 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.

При этом 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.

# ***Новое в налоговом регулировании***

Весьма важен также новый пункт 5 ст. 82 НК РФ, согласно которому доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V<sup>1</sup>, V<sup>2</sup> НК РФ.

Анализ Статья 54<sup>1</sup> позволяет сделать следующие выводы:

**Наличие искажений о фактах хозяйственной жизни или об объектах налогообложения лишает налогоплательщика права на уменьшение налоговых баз (на вычеты НДС, на признание расходов и т.д.).**

В НК РФ понятие «**искажение**» присутствует, в частности, в ст. 54 НК РФ в контексте «ошибки (искажения)», однако данное понятие не раскрыто, в связи с чем в Заключении Правового управления Аппарата Совета Федерации ФС РФ от 10.07.2017 г. отмечено, что данная норма не в полной мере согласуется с основами налогообложения и сборов в части требования формальной определённости налогового обязательства (п. 6 ст. 3 НК РФ) - так, неясно, что следует понимать под искажением сведений о фактах хозяйственной жизни в налоговой отчётности - в соответствии с нормами статьи 81 НК РФ налогоплательщик имеет право на неумышленную счётную ошибку в налоговой декларации, поэтому исходя из буквального смысла нового регулирования, любые ошибки могут повлечь отказ в реализации права налогоплательщика на законное уменьшение суммы налога.

# ***Новое в налоговом регулировании***

Искажения в первичных документах не порочат сделку, имевшую реальное исполнение – на данное обстоятельство, в частности, было обращено внимание в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 06.03.2008 г. по делу № А56-6878/2007: исходя из установленного, по мнению налогового органа, факта "искажения сведений, содержащихся в первичных документах", инспекция не делает выводов о том, что работы не выполнялись, услуги не оказывались, а товары не поставлялись, равно как и об отсутствии реальных хозяйственных операций.

Если же сделка не могла быть реально исполнена (например, потому, что указанный в счете-фактуре грузополучатель не имел технической возможности приёма, отгрузки и хранения зерна), то наличие в счёте-фактуре недостоверных сведений, искажающих фактические обстоятельства хозяйственных отношений общества с его контрагентами, является лишь **следствием отсутствия реальности** (см., в частности, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 18.05.2009 г. по делу № А53-5188/2008-С5-34).

# Что такое «искажение»?

Статья 3 НК РФ. Основные начала законодательства о налогах и сборах

6. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

Статья 11 НК РФ. Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе

1. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Толковый словарь С.И. Ожегова, Н.Ю. Шведовой под ошибкой понимает неправильность в действиях, мыслях, в вычислении, а под искажением - неправильность, ошибку. Получается, слова "ошибка" и "искажение" - синонимы.

Постановления 9 ААС от 26 декабря 2012 г. № 09АП-36897/2012-АК по делу № А40-100346/12-149-925  
и от 13 января 2014 г. № 09АП-41985/2013 по делу № А40-79545/13  
(применительно к административной ответственности)

**под искажением следует понимать предоставление заведомо ложных либо неполных сведений.**

# Что такое «искажение»?

Пункт 1 статьи 9 Федерального закона РФ  
от 6 декабря № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»:

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются **не имевшие места факты хозяйственной жизни**, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Статья 170 ГК РФ. Недействительность мнимой и притворной сделок

1. **Мнимая сделка**, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна.

2. **Притворная**, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила.

# Что такое «искажение»?

## Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 марта 2008 г. по делу № А56-6878/2007

...При этом исходя из установленного, по мнению налогового органа, факта "**искажения сведений, содержащихся в первичных документах**", Инспекция не делает выводов о том, что работы не выполнялись, услуги не оказывались, а товары не поставлялись, равно как и об отсутствии реальных хозяйственных операций. На эти же обстоятельства она не указывает и в кассационной жалобе.

Доводы налогового органа носят предположительный характер и не находят своего подтверждения ни в материалах судебного дела, ни в материалах налоговой проверки.

В данном случае суды правильно указали на то, что в нарушение статьи 65 АПК РФ Инспекцией не представлено доказательств, подтверждающих выводы, изложенные в оспариваемом решении по данному эпизоду, поэтому судебные акты в этой части являются законными и обоснованными и отмене не подлежат.

## Что такое «искажение»?

В письме ФНС от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152@ под **искажением** предложено понимать намеренные (умышленные) действия. Применительно к административной ответственности в постановлениях 9 ААС от 26.12.2012 г. № 09АП-36897/2012-АК по делу № А40-100346/12-149-925 и от 13.01.2014 г. № 09АП-41985/2013 по делу № А40-79545/13 констатируется, что **под искажением следует понимать предоставление заведомо ложных либо неполных сведений.**

# ***Новое в налоговом регулировании***

При отсутствии искажений налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении **одновременно** следующих условий:

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 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.

# Новое в налоговом регулировании

Указанные положения закрепили подходы, уже давно сложившиеся в арбитражной практике:

**Во-первых, основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.**

Согласно ст. 2 ГК РФ целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, а у каждой сделки (операции) – своя собственная цель (продать что-нибудь ненужное, купить что-нибудь нужное и т.д.), которая, видимо и является основной целью – в любом случае налогоплательщик должен обосновывать эту цель:

- - деловой целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная цель, а не налоговая экономия (постановление ФАС Уральского округа от 02.08.2005 г. по делу № Ф09-3217/05-С7);
- - существование разумных экономических и иных причин (деловой цели) для применения спорных договоров должен доказывать налогоплательщик (постановление ФАС Дальневосточного округа от 17.03.2011 г. № Ф03-525/2011).

Таким образом, налогоплательщикам **по-прежнему** придётся отбиваться от типовых претензий налоговых органов: *«По мнению налогового органа, единственной целью заключения спорных договоров было получение необоснованной налоговой выгоды путем применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость»* (из постановления АС Волго-Вятского округа от 01.03.2017 г. по делу № А43-30681/2015). Целью экспорта, оказывается, также может быть только получение налогоплательщиком *«необоснованной налоговой выгоды в результате реализации пиломатериалов на экспорт с применением налоговой ставки ноль процентов и последующего возмещения НДС из бюджета»* (из постановления АС Волго-Вятского округа от 10.05.2017 г. по делу № А28-5553/2016).

# **Новое в налоговом регулировании**

Указанные положения закрепили подходы, уже давно сложившиеся в арбитражной практике:

**Во-вторых, 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.**

За этой мудрёной фразой скрывается вполне конкретное условие – условие **реальности** сделки (операции), т.е. сделка (операция) должна быть реально исполнена, причем именно стороной по договору - исполнителем (подрядчиком, поставщиком и т.п.). Именно на реальность обращено внимание в письме ФНС от 23.03.2017 г. № ЕД-5-9/547@, а также в Определении ВС РФ от 15.05.2017 г. № 305-КГ16-19927 по делу № А40-230712/2015.

**Постановление АС Поволжского округа от 20 февраля 2016 г. № Ф06-19775/2013 по делу № А72-12420/2013: факт принятия товара к учету налогоплательщиком сам по себе не свидетельствует о поставке товара именно тем лицом, которое указано в качестве контрагента налогоплательщика.**

# Новое в налоговом регулировании

Таким образом, должна быть обеспечена не просто реальность исполнения, а именно тем лицом, на которого соответствующая обязанность возложена договором – на данное обстоятельство и ранее обращали внимание суды:

- в постановлении АС Поволжского округа от 20.02.2016 г. № Ф06-19775/2013 по делу № А72-12420/2013 констатируется, что факт принятия товара к учету налогоплательщиком сам по себе не свидетельствует о поставке товара именно тем лицом, которое указано в качестве контрагента налогоплательщика;

- в постановлениях АС Западно-Сибирского округа от 29.09.2016 г. по делу № А75-9512/2015 и 9 ААС от 23.05.2017 г. № 09АП-17264/2017 по делу № А40-227677/16 (оставлено в силе постановлением АС Московского округа от 08.08.2017 г. № Ф05-11125/2017) подчеркнуто, что для применения вычетов по НДС, учетов расходов при исчислении налога на прибыль организаций учитываются сделки с конкретным, а не абстрактным юридическим лицом.

В письме ФНС от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152@ обращено внимание, что в контексте ст. 54<sup>1</sup> НК РФ уже не применяется расчётный способ определения реальных налоговых обязательств по налогу на прибыль, который практиковался ранее в виде своеобразной «налоговой реконструкции» (см, в частности, постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 - окончательное решение по данному налоговому спору присутствует в постановлении ФАС Уральского округа от 22.10.2013 г. № Ф09-6966/11 по делу № А71-13079/10: из 180 391 849,60 руб. расходов, заявленных налогоплательщиком в проверяемом периоде по спорному контрагенту приняты для целей налогообложения - 125 302 207,47 руб. при использовании расчета, основанного на заключении специалистов по металлопродукции (54 277 525,73 руб. + 4 084 469,16 руб. + 66 940 212,58 руб.)).

Таким образом, после вступления в силу ст. 54<sup>1</sup> НК РФ изменится налоговая практика признания «реальности» по налогу на прибыль, но с отсутствием реальности по НДС (см. постановления АС Волго-Вятского округа от 06.03.2017 г. по делу № А82-6346/2016 и АС Центрального округа от 03.07.2017 г. по делу № А48-4354/2016). Видимо, вскоре уйдёт в прошлое и выработанное судебной практикой понятие «налоговой реконструкции» - определения реальных налоговых обязательств налогоплательщика расчётным путём (см., в частности, постановление АС Московского округа от 26.01.2017 г. по делу № А40-81712/2015).

# ***Новое в налоговом регулировании***

Таким образом, с 18 августа 2017 г. технология налоговых проверок будет следующая:

- сначала устанавливаются искажения и при их обнаружении эти искажения фиксируются в качестве доказательства и налогоплательщику отказывают в налоговой выгоде (вычетах НДС, расходах, применении льгот, более низких налоговых ставок, специальных налоговых режимах и т.п.);

- если искажения не установлены, то проверяется:

а) наличие деловой цели;

б) реальность, притом надлежащим лицом.

# ***Новое в налоговом регулировании – законодательное закрепление тенденций судебной практики***

## **АРБИТРАЖНЫЙ СУД МОСКОВСКОГО ОКРУГА**

**Постановление от 26 августа 2015 г. по делу № А40-178851/14**

...суды исходили из доказанности Обществом **проявления должной степени осмотрительности при выборе контрагентов** и перед началом взаимоотношений с ними, а также **наличия деловой цели**, экономической обоснованности в привлечении контрагентов и приобретении оказываемых ими услуг; **реального выполнения контрагентами спорных операций** и оказания услуг на основании заключенных с заявителем сделок и в соответствии с их условиями, что подтверждается первичной документацией, составленной в соответствии с требованиями закона, уполномоченными лицами организаций, и содержащей полные, достоверные сведения в отношении совершенных спорных операций; добросовестности контрагентов в части исполнения налоговых обязательств; наличия у контрагентов соответствующих материальных, трудовых ресурсов, помещений и оборудования, необходимых для исполнения обязательств по заключенным с Обществом сделкам и оказания последнему услуг.

# Как было до ст. 54<sup>1</sup> РФ?

Дело "Камский завод железобетонных изделий и конструкций"

Постановление Президиума ВАС Р Ф от 3 июля 2012 г. № 2341/12: 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 подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. **Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.**

Постановление ФАС Уральского округа от 22 октября 2013 г. № Ф09-6966/11 по делу № А71-13079/10: согласно расчетам инспекции по цементу и металлопродукции, с учетом транспортных расходов, из 180 391 849,60 руб. расходов, заявленных налогоплательщиком в проверяемом периоде по спорному контрагенту приняты для целей налогообложения - 125 302 207,47 руб. при использовании расчета, основанного на заключении специалистов по металлопродукции (54 277 525,73 руб. + 4 084 469,16 руб. + 66 940 212,58 руб.)

# Как было до ст. 54<sup>1</sup> РФ?

«Реальность» по налогу на прибыль, но отсутствие реальности по НДС: постановление АС Волго-Вятского округа от 6 марта 2017 г. по делу № А82-6346/2016 – фактически работы выполнял не подрядчик (по договору), а ИП.

Постановление АС Центрального округа от 3 июля 2017 г. по делу № А48-4354/2016: «...в отношении одних и тех же хозяйственных операций налоговым органом сделаны взаимоисключающие выводы – для целей исчисления налога на прибыль организаций сделки Общества по спорным контрагентам признаны налоговым органом реальными, а для целей исчисления НДС – нереальными, что недопустимо».

# Новое в налоговом регулировании

Принципиальным является п. 3 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ, которым установлено, что 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.

Частично воспроизводя текст п. 4 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», законодатель всё же пошёл дальше, чётко и недвусмысленно сформулировав важные обстоятельства, которые не могут рассматриваться в качестве **самостоятельного** условия для отказа налогоплательщикам в уменьшении налоговых баз:

- - подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом,
- - нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах.

Пожалуй, это и есть самое ценное в ст. 54<sup>1</sup>, поскольку налоговые органы уже не смогут отказывать в вычетах НДС и признании расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли **только потому**, что:

- - документы подписаны неизвестно кем (см., в частности, Определение ВС РФ от 06.02.2017 г. № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015);
- - или контрагент не уплачивает налоги (при этом по месту его регистрации налоговый орган никаких претензий почему-то не предъявляет (см., в частности, постановление ФАС Поволжского округа от 30.07. 2013 г. по делу № А55-28658/2012).

## «Однодневки»...

Утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 г.

### ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 1 (2017)

31. Факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов **сам по себе** не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки....

...при заключении договора общество исходило из сведений о возможности и способе поставки, сообщенных уполномоченными представителями третьих лиц, привлеченных к хозяйственной операции компанией. В связи с этим у общества отсутствовали основания для сомнений в том, что исполнение заключенного договора будет осуществляться компанией. Цена поставки соответствовала рыночному уровню, что при отсутствии иных доказательств позволяет сделать вывод о вступлении общества в отношения с компанией на обычных условиях.

При этом налоговый орган привел только доказательства движения денежных средств по счетам компании и ее контрагентов последующих звеньев, не установив признаки сопричастности общества к получению необоснованной налоговой выгоды.

Определение № 305-КГ16-10399

# ***Новое в налоговом регулировании***

Согласно п. 5 ст. 82 НК РФ доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V<sup>1</sup>, V<sup>2</sup> НК РФ.

Примечательно замечание, содержащееся в Заключении Правового управления Аппарата Совета Федерации ФС РФ от 10.07.2017 г.: такой термин процессуального права как доказывание не согласуется с административными по своему характеру процедурами налогового администрирования, поскольку факта, обладающие свойствами доказательства, должны оцениваться на предмет их допустимости, относимости и достоверности независимым судом в условиях состязательности и равенства сторон. В рамках процедур налогового контроля налоговый орган не доказывает обстоятельства, а излагает своё мотивированное мнение в актах налоговых проверок. Исходя из этого, неясно, какие действия налогового органа в рамках процедур налогового контроля могут определяться как доказывание. Так что только практика даст ответ на вопрос, каким образом налоговые органы должны формулировать и оформлять свои доказательства.

# Практика прошлых лет

Необходимо отметить, что и раньше суды ограничивали пределы осуществления налогоплательщиками своих прав:

- в Определении Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 г. № 324-О констатировалось, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности: сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и **не должны вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления;**

- в ст. 10 ГК РФ «Пределы осуществления гражданских прав» установлено, что не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, **действия в обход закона с противоправной целью**, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом).

Несмотря на то, что ст. 10 ГК РФ касается гражданских правоотношений, суды, рассматривая налоговые последствия гражданско-правовых договоров, анализировали все обстоятельства согласно ст. 10 ГК РФ. Данная тема стала также предметом диссертационных исследований (см., в частности, кандидатские диссертации на соискание учёной степени кандидата юридических наук - Цикунов Е.А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов (Всероссийская государственная налоговая академия, 2006) и Фоминова Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях (Институт государства и права РАН, 2009).

## ***Практика прошлых лет***

Суды уже давно рассматривают налоговые схемы, направленные на уход от налогообложения, в контексте ст. 10 ГК РФ в качестве **злоупотребления правом:**

- уход от НДС с аванса с помощью договора займа суд расценил как злоупотребление правом с использованием механизма гражданско-правовых норм в обход законодательства о налогах и сборах» (постановление ФАС Уральского округа от 13.03.2003 г. № Ф09-1336/03-АК по делу № А71-334/02);

- сделки заключены исключительно с целью возмещения НДС из федерального бюджета, а в силу статьи 10 ГК РФ не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах (постановление ФАС Дальневосточного округа от 30.03.2005 г. № Ф03-А04/05-2/166);

- так как совершённая налогоплательщиком сделка носит формальный характер и не обусловлена разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями), то налогоплательщиком допущено злоупотребление правом на вычет НДС и на уменьшение налогооблагаемой прибыли (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.06.2009 г. по делу № А19-14385/08);

## ***Практика прошлых лет***

Суды уже давно рассматривают налоговые схемы, направленные на уход от налогообложения, в контексте ст. 10 ГК РФ в качестве **злоупотребления правом:**

- применение искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но лишенных хозяйственного смысла и не имеющих объяснений неналоговыми причинами, рассматривается как злоупотребление правом в сфере налоговых правоотношений. При этом сделка или совокупность сделок, послуживших юридической формой для обхода требований налогового законодательства, сохраняются в гражданско-правовом смысле и не признаются ничтожными или оспоримыми, тем самым разделяются налоговые последствия и юридическая судьба сделки (постановления Волго-Вятского округа от 01.10.2012 г. по делу № А82-10992/2011 и от 25.03.2013 г. по делу №N А82-4455/2012);

- применение искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но лишенных хозяйственного смысла и не имеющих объяснений неналоговыми причинами, рассматривается как злоупотребление правом в сфере налоговых правоотношений (постановление АС Волго-Вятского округа от 19.10. 2015 г. по делу № А82-11133/2013 и от 28.12.2015 г. по делу № А31-1158/2014;

- представление в арбитражный суд новых книг покупок, а также первичных документов, не являвшихся предметом выездной налоговой проверки, в рассматриваемом случае является злоупотреблением правом с целью его использования для получения налогового вычета по НДС вне установленной процедуры налогового контроля, а посредством судебного решения (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 19.05.2016 г. по делу № А78-10154/2015);

## ***Практика прошлых лет***

Суды уже давно рассматривают налоговые схемы, направленные на уход от налогообложения, в контексте ст. 10 ГК РФ в качестве **злоупотребления правом**:

- деятельность организации по систематическому осуществлению реорганизации в форме присоединения к нему других юридических лиц с целью избежания налогового контроля обоснованно квалифицирована судами как злоупотребление правом (постановления АС Восточно-Сибирского округа от 10.03. 2016 г. по делу № А19-11206/2015);

- отказывая в удовлетворении заявления, суд первой инстанции признал обоснованными выводы налогового органа о наличии в действиях заявителя признаков недобросовестности, злоупотребления правом на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль и правом на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета (постановление АС Поволжского округа от 09.02.2017 г. № Ф06-16482/2016 по делу № А65-1872/2016);

- применив положения ст. 10 ГК РФ, ст. 89 и 173 НК РФ, апелляционная коллегия оценила действия налогоплательщика по представлению уточненной налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2010 года в 2013 году, при отсутствии разумных причин заявления спорных налоговых вычетов спустя почти 3 года после возведения объекта, как противодействие налоговому контролю и злоупотребление правом (постановление АС Московского округа от 17.03.2017 г. № Ф05-2295/2017 г. по делу № А41-89632/2015);

- несколькими лицами организована круговая схема движения денежных средств, в связи с чем действия участников квалифицированы судом как злоупотребление правом (ст. 10 ГК РФ), что исключает добросовестность действий общества по приобретению спорного имущества (постановление АС Уральского округа от 15.09.2016 г. № Ф09-8418/16 по делу № А50-28459/2015 – оставлено в силе Определением ВС РФ от 11.01.2017 г. № 309-КГ16-18301).

***«Классическая» Фемида – бесстрастная...***



***Российская Фемида всё видит...***



***А в Лондоне Фемиды не только всё видит,  
но и готова карать...***



# Обоснованность налоговой выгоды

В постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сформулированы основополагающие подходы для квалификации **налоговой выгоды**, под которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета:

- налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, 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);

- налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

- о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- а) невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- б) отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- в) учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- г) совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть

# Обоснованность налоговой выгоды

Суды руководствуются иногда не прямыми нормами НК РФ, а текстом Постановления Пленума ВАС РФ № 53 - так, например, в постановлении 9 АСС от 20.12.2010 г. № 09АП-28887/2010-АК по делу № А40-36032/10-76-174 и констатируется: *«Положения о необоснованности налоговой выгоды были сформулированы в рамках **судебной доктрины** на основании Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"»*.

При этом арбитражные суды, рассматривая вопросы о реальности хозяйственных взаимоотношений между налогоплательщиком и его контрагентом, оценивают все доводы налогового органа в совокупности и взаимосвязи, а не по отдельности (Определение ВС РФ от 03.02.2015 г. по делу № 309-КГ14-2191 и письмо ФНС от 17.06.2015 г. № СА-4-7/12693@).

# Обоснованность налоговой выгоды

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ от 12 мая 2016 г. N АПЛ16-124

...Доводы... в связи с **отсутствием в законодательстве понятия необоснованной налоговой выгоды несостоятельны**. Как разъяснил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, 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)....

О необоснованности налоговой выгоды исходя из названного постановления могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах

# Запрет недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком

Ещё одна судебная доктрина была сформулирована в целом ряде Определений Конституционного суда РФ – так, например, как следует из Определения Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 г. № 324-О, оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности: **сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не должны вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.**

Указанная судебная доктрина оценки добросовестности налогоплательщика широко применяется арбитражными судами, в том числе в течение последних лет (см., в частности, постановления АС Центрального округа от 14.07.2015 г. № Ф10-2167/2015 по делу № А14-5525/2014, АС Поволжского округа от 18.06.2015 г. № Ф06-24760/2015 по делу № А12-29106/2014, АС Северо-Кавказского округа от 28.04.2015 г. по делу № А53-2760/2014 и от 17.02.2016 г. по делу № А53-10050/2015, АС Московского округа от 09.04.2015 г. по делу № А41-44093/14 и от 29.02.2016 г. по делу № А40-77398/14, АС Западно-Сибирского округа от 26.05.2015 г. по делу № А46-9509/2014 и от 19.06.2015 г. по делу № А46-12933/2014, АС Дальневосточного округа от 07.02.2016 г. № Ф03-111/2016).

# ***Квазифискалитеты***

**План мероприятий по систематизации неналоговых платежей и формированию единого перечня неналоговых платежей, закреплению в законодательстве Российской Федерации единых правил установления, исчисления и взимания таких платежей, а также повышению эффективности их администрирования (утв. Правительством РФ 09.08.2017)**