

15.12.2021 года

Вебинар

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*

Тема:

**НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ:
ПОДВОДИМ ИТОГИ И ЗАГЛЯДЫВАЕМ
в будущее**

Наталюк Наталья - Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий практикующий юрист по налоговым и гражданским спорам компании «Правовест Аудит», эксперт pro-vo по при уполномоченным по защите прав предпринимателей в Правительстве Москвы

pravovest-audit.ru

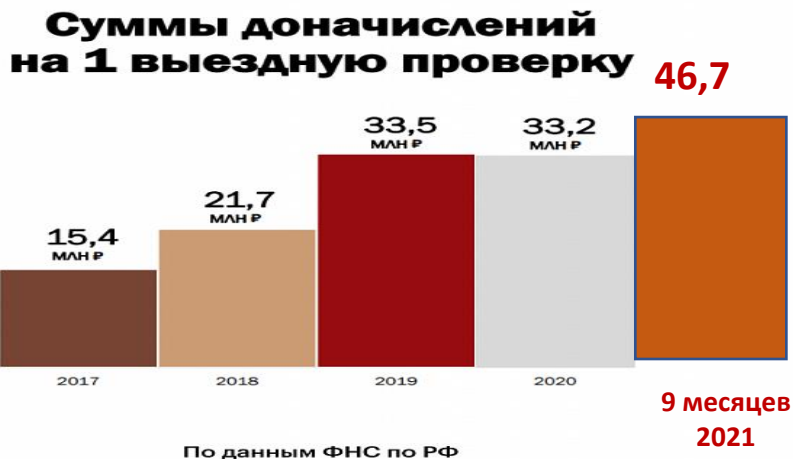
+7 495 134-32-23



Налоговый контроль-2021:цифры и факты

1. По итогам 10 месяцев 2021 года бюджет получил 23 трлн руб. налоговых поступлений, что на **37%** больше, чем за весь **2020** год, и на **23%** превышает показатель **2019** года.


2. Официальная статистика (*отчет ф.2-НК*) также гласит о росте доначислений на **1 выездную проверку** в целом по РФ и по Москве:





Работа ФНС, МВД и СК России

Повышается эффективность взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения (расширенное заседание коллегий ФНС, Следственного комитета и МВД России 03.12.2021 года):

- **каждая 2-ая выездная проверка проводится с участием сотрудников МВД, что позволяет передавать в следственные органы материалы о налоговых правонарушениях с более качественной доказательственной базой;**
 - **качество проработки поступающих из налоговых органов и ОВД материалов позволяет начать уголовное преследование в более чем в половине случаев.**
Ежегодно производство завершается по более половине возбужденных уголовных дел, из которых **более трети направляется в суд для рассмотрения по существу.**
- 

Субсидиарная ответственность

	2017	2018	2019	2020	6мес 2021	6 мес 2020
Заявления о привлечении к субсидиарной ответственности						
Подано заявлений	3652	5107	6103	6635	3339	3035
Акты о привлечении	821	1960	2500	2594	1641	942
Соотношение	22%	38%	41%	39%	49%	31%
Размер ответственности, млрд руб.	103,2	330,3	440,5	395,3	244	139,7
Количество привлеченных лиц	969	2592	3401	3191	2460	1323

Рост размера требований кредиторов (в т.ч. и ФНС):

6 мес 2021 - 244 млрд руб.
6 мес 2020 - 139,7 млрд руб.

Увеличивается количество удовлетворенных судами заявлений о привлечении к «субсидиарке»:

6 мес 2021 -1641 (49 % поданных заявлений удовлетворены)
6 мес 2020 - 942 (31% удовлетворено)

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА 2022 И НА ПЛАНОВЫЙ ПЕРИОД 2023-2024

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Предоставление права налоговым органам применять предварительные обеспечительные меры для борьбы со схемами сокрытия недобросовестными плательщиками своего имущества и вывода активов (с момента принятия решения о проведении выездной налоговой проверки)

Введение порядка обращения взыскания задолженности организаций и ИП по обязательным платежам, регулируемым НК РФ, на денежные средства (драгоценные металлы) **на счетах в банках дебиторов плательщиков-должников**

Расширение полномочий налоговых органов, **с учётом экстерриториального принципа**. В том числе исключение указаний на конкретные налоговые органы при регулировании порядка взыскания обязательных платежей, истребования документов (информации)



Прослеживаемые товары - появятся штрафы

С 1 июля 2021 года налогоплательщики, осуществляющие операции с товарами, подлежащими прослеживаемости, обязаны представлять в налоговый орган **отчеты об операциях** с такими товарами, а также **документы, содержащие реквизиты прослеживаемости** (п. 2.3 ст. 23 НК РФ).

С 1 июля 2022 года планируется ввести административные штрафы за правонарушения, связанные с предоставлением документов и сведений о прослеживаемых товарах:

- непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган отчета об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и (или) документов, содержащих реквизиты прослеживаемости - штрафа для юридических лиц в размере **1 000 руб. за каждый непредставленный или несвоевременно представленный отчет и (или) документ** (ст. 15.48 КоАП РФ);
- неотражение (неполное отражение, искажение) реквизитов прослеживаемости в представленных налоговому органу счетах-фактурах, корректировочных счетах-фактурах и (или) в УПД, УКД - штрафа для юридических лиц в размере **1 000 руб. за каждый документ** (ст. 15.49 КоАП РФ);
- искажение реквизитов прослеживаемости в отчете об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, при корректном отражении реквизитов прослеживаемости в счетах-фактурах, корректировочных счетах-фактурах и (или) в УПД, УКД, на основании которых были отражены реквизиты прослеживаемости в отчете об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости - штраф для юридических лиц **1000 руб. за каждый такой отчет** (ст. 15.50 КоАП РФ);
- несоблюдение способа выставления счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур, УПД, УКД, содержащих реквизиты прослеживаемости, в электронной форме – штраф для юридических лиц в размере **200 руб. за каждый такой документ, но не более 100 000 руб.** (ст. 15.51 КоАП РФ).

Основание: Законопроект «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» (ID проекта 02/04/07-21/00117901)

Проверки ККТ

Законопроект «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ в целях интеграции контроля за соблюдением правил применения контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ в налоговый контроль» (ID проекта 02/04/09-21/00120345)

С 1 января 2023 года планируется ввести новую статью **87.1 НК РФ-Оперативный контроль:**

-осматривать ККТ, фискальные накопители на территории или в помещении лица, осуществляющего расчеты, в том числе с использованием фото- и киносъемки, видеозаписи, аудиофиксации;

-истребовать документы и пояснения;

-проводить выемку документов и предметов на основании мотивированного постановления, назначать экспертизу.

●**Наблюдение**, т.е. визуальное восприятие действий лица, осуществляющего расчеты с целью проверки соблюдения им правил применения ККТ. **Уведомлять компанию о наблюдении за ней никто не будет.** Наблюдение возможно в ходе оперативной комплексной проверки или как самостоятельное мероприятие.

●**Оперативный мониторинг** с использованием автоматизированной информационной системы налоговых органов - на постоянной основе сбор, обобщение, систематизация и оценка информации о соблюдении правил применения ККТ при осуществлении расчетов. **Проводится без предварительного уведомления проверяемого лица.**

●**Контрольная закупка**, осуществляемая налоговым органом путем приобретения/оплаты товаров (работ, услуг, имущественных прав) с использованием наличных денег и (или) в безналичной форме.

●**Комплексная оперативная проверка**, проводимая по месту фактического осуществления деятельности компании (в исключительных случаях – в инспекции). **Перед началом проверки проверяемому лицу предъявляется соответствующее решение. Проверкой охватывается период, не превышающий 1-го календарного года, предшествующего дате вынесения решения о проверке. Срок проверки не может превышать 20 дней (исчисляется со дня вынесения решения о проведении проверки и до дня составления акта).**

**Обеспечение доходной части бюджетов всех уровней
на основе использования передовых цифровых технологий
в процессе налогового администрирования**

**Создание прозрачной налоговой среды,
побуждающей налогоплательщиков к добровольному исполнению
обязательств перед бюджетом**

БОРЬБА С НАЛОГОВЫМИ СХЕМАМИ
(формальное дробление, «технические» контрагенты,
мнимые и притворные сделки и пр.)



Истребование документов и информации
ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ



Ст. 93.1 НК РФ: скрытая проверка налогоплательщика

Постановление Девятого ААС от 08.12.2021 по делу № А40-105384/2021

Суд признал незаконным истребование налоговым органом со ссылкой на п. 2 ст.93.1 НК у налогоплательщика документов вне рамок налоговой проверки. Налогоплательщик указал на незаконность требований, как противоречащих положениям п. 2 ст. 93.1 НК РФ. Запрос такого количества документов, за 3 года может проводиться исключительно в рамках выездной проверки.

Суд признал привлечение к ответственности незаконным, указав:

-п. 2 ст. 93.1 НК не предусматривает возможность истребования документов у самого налогоплательщика, а направлена на получение информации о налогоплательщике и о его сделках у контрагентов или иных лиц, у которых такие документы (информация) могут находиться.

-иное понимание п. 2 ст. 93.1 НК РФ приводит к возможности постоянного и принудительного мониторинга деятельности налогоплательщика, которая расходится с целью законодателя. В статье 105.26 НК РФ законодатель указал на добровольный характер налогового мониторинга.

-инспекция указала в требовании: «вне рамок налоговой проверки», но такого мероприятия налогового контроля не существует. Фактически осуществляется «предпроверочный анализ». На это указывает и большой объем запрашиваемых документов - за 2 года. Но мероприятия налогового контроля в НК РФ нет, и ссылки на него в требовании тоже не может быть.



Запрос документов и информации Скрытая проверка налогоплательщика

**Постановление Девятого ААС от 27.09.2021 года по делу № А40-20258/2021
(кассация 22.12.2021)**

Требование о представлении документов и информации, основание - **п. 2 ст. 93.1 НК РФ**
Налогоплательщик:

- невозможность предоставления всех документов в связи с большим объемом;
- истребуются документы не в отношении конкретной сделки, а по нескольким тысячам сделок;
- нет обязанности предоставлять документы, не связанные с конкретной сделкой, вне рамок налоговой проверки.

Суд признал штраф незаконным:

- в требовании не идентифицированы конкретные сделки, относительно которых истребуются запрашиваемые документы;
- не указано, в рамках какого мероприятия налогового контроля истребуются документы, а перечислены одновременно все предусмотренные НК РФ основания для истребования документов.
- запрос документов и информации по всем договорам за продолжительный период времени не может расцениваться как запрос о конкретной сделке.

Фактически проводится проверка деятельности налогоплательщика.



Налоговый контроль и сроки

Инспекции могут не соблюдать процессуальные сроки?

Письмо ФНС от 25.01.2021 года № СД-4-2/778@

Отвечая на «частное» обращение компании, которая столкнулась с **затягиванием территориальной инспекции сроков на вручение акта выездной проверки, рассмотрения материалов проверки и вынесения итогового решения** по ней, ФНС указала следующее:

- **нарушение процессуальных сроков при проведении мероприятий налогового контроля не является существенным нарушением**, влекущим безусловную отмену решения налогового органа, принимаемого по результатам проведения проверки. В п.14 ст. 101 НК РФ соответствующие нормы отсутствуют;
- невручение акта проверки не лишило налогоплательщика права на участие в рассмотрении материалов проверки и представление возражений (объяснений);
- нарушение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решения по ее результатам не является безусловным основанием для признания решения недействительным. На это указал ВС РФ (Определение от 21.08.2019 года № 309-ЭС19-13355);
- невынесение решения по результатам проверки в срок, установленный НК РФ, не возлагает на налогоплательщика каких-либо не предусмотренных действующим законодательством обязанностей и **не создает препятствий для осуществления предпринимательской, иной экономической деятельности и не влияет на право налогоплательщика на последующее его обжалование.**



Затягивание сроков рассмотрения материалов и вынесения решения по «выездной»

**Решение АС Москвы от 02.11.2021 года по делу № А40-135677/2021
(апелляция – 11.01.2022)**

ВНП-акт проверки - допроприятия- рассмотрение?

В назначенный день рассмотрение материалов было перенесено на другую дату, в которую оно также не состоялось и было перенесено на последующую дату, и снова не состоялось. И так более 2 лет!

Нарушает баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях, лишает налогоплательщика определенности в части ее результатов, приводит к существенному увеличению периода начисления пени, что в случае отказа в удовлетворении его возражений приведет к существенному увеличению его налоговых обязанностей.

Суд поддержал компанию:

-имеет место не только злоупотребление налоговым органом правом на неоднократное продление срока рассмотрения материалов проверки, но и нарушение положений абз. 2 п. 1 ст. 101 НК РФ - продление срока рассмотрения материалов проверки после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля в случае, не предусмотренном НК РФ

-предусмотренная возможность продления срока рассмотрения материалов проверки является однократной, а срок отложения - предельным («не более чем на один месяц»).

-суд отклонил довод налогового органа о том, что налогоплательщик мог бы уплатить недоимку по НДС и налогу на прибыль, установленную актом проверки, с целью прекращения начисления ему пени. Столь длительная неопределенность в результатах рассмотрения материалов проверки обоснованно расценивается налогоплательщиком как наличие сомнений у налогового органа в выводах, изложенных в акте проверки, что, безусловно, никак не может способствовать побуждению налогоплательщика к оплате начислений, указанных в акте проверки.

Споры о нарушении сроков

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 18.05.2021 года по делу № А27-13930/2020

Суть дела: По итогам ВНП доначислено более 2 млн. руб.

Решение о привлечении к ответственности вручили спустя 6 месяцев после его вынесения. Решение о взыскании налога принято на 4 месяца позже, чем того требует НК.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее 2 месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд

В суде инспекция не смогла пояснить, что помешало вручить решение своевременно.

Налоговый орган не вправе произвольно сдвигать сроки на принудительное взыскание.

Их надо считать исходя из даты вступления решения по проверке в силу, а не из даты его фактического вручения. Иначе плательщик оказывается в ситуации неограниченного увеличения срока на принудительное взыскание налога.

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 29.06.2021 года по делу № А27-6365/2020

Решение по итогам проверки вручили на 8 месяцев позже срока, а с решением о бесспорном взыскании налога опоздали на 7 месяцев.

Судебное взыскание недоимки: сроки важны

ВС РФ пояснил как нужно исчислять сроки, чтобы определить правомерность взыскания налоговыми органами недоимки в судебном порядке.

Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2021 года по делу № А21-10479/2019

Позиция ВС РФ:

■ срок для судебного взыскания задолженности исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании, и поглощает иные предусмотренные статьями 46 – 47 НК РФ сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание задолженности налоговым органом

■ решение о беспорном взыскании налога за счет имущества принимается в течение 1 года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. В случае пропуска срока на принятие такого решения инспекция может подать в суд заявление о взыскании недоимки за счет иного имущества налогоплательщика в течение 2 лет с даты, когда налогоплательщик должен был доплатить налог.

■ Нарушение сроков проверки само по себе не лишает налоговые органы права обратиться в суд для взыскания налога в принудительном порядке при соблюдении 2-летнего срока.

■ Двухлетний срок поглощает иные предусмотренные статьями 46–47 НК РФ сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание недоимки.



Нарушение инспекцией срока вручения акта проверки = невозможность взыскания доначисленного налога

Решение АС Москвы от 27.10.2021 по делу № А40-9594/2021

Компания представила «уточненку» по налогу на имущество 18.05.2017
Акт налоговой проверки от 22.06.2017, направлен компании - 13.03.2020!!!

Решение с доначислением налога - 24.03.2020

УФНС оставило жалобу без удовлетворения-10.08.2020
Требование об уплате доначисленного налога - 30.10.2020, которое обжаловано - пропуск инспекцией сроков на принятие мер по взысканию доначисленной суммы налога.

Суд: Предельные сроки на принудительное взыскание задолженности по налогам и соответствующим им пени подлежат исчислению с учетом сроков, установленных п. 5, п.6 ст. 100, п. 1, п. 9 ст. 101, п. 1. ст. 101.2, п. 1 ст. 139.1, п. 6 ст. 140, п. 4 ст. 69, п. 2 ст. 70, п. 3 ст. 46 НК РФ.

Требование вынесено по истечении 2-летнего предельного срока взыскания задолженности, оно не соответствует НК РФ и нарушает права и законные интересы налогоплательщика

Максимальный срок на принятие мер по взысканию в принудительном порядке налога, пеней, штрафа по декларации, поданной 18.05.2017 истек 29.07.2018. Т.е. срок на принудительное взыскание задолженности истек более чем за 2 года до получения налогоплательщиком спорного требования. Причины, которые могли бы препятствовать налоговому органу вручить налогоплательщику акт проверки в срок, отсутствовали.

■ **Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 (ООО «Неринга») об ограничении возможности взыскания пределами 2 лет**, нарушение длительности налоговой проверки составило 4 месяца и, следовательно, не привело к нарушению предельного двухлетнего срока.

■ **Решение АС Челябинской области от 01.11.2021 по делу № А76-31096/2021 Нарушение сроков само по себе не лишает инспекцию права на принятие мер внесудебного взыскания**, предусмотренных статьями 46 - 47 НК РФ, **но ограничивает возможность взыскания пределами 2 лет с момента, когда должна была истечь совокупность сроков на проведение мероприятий налогового контроля и оформления их результатов**, учитываемая в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ

Важные выводы

- **Нарушение сроков проведения налоговой проверки не влечет автоматическое признание решения о принудительном взыскании доначислений незаконным.**
Т.к. налоговый контроль и взыскание налогов - это два разных процесса.
- **Если получено требование об уплате недоимки, но налог не уплачен, у налоговых органов есть в совокупности 2 года на то, чтобы обратиться в суд (но только при условии, что в сумме все «задержки» налоговых органов не превышают 2 лет).**



Переквалификация

Риски: договор с «самозанятым» контрагентом

Письмо ФНС от 16.09.2021 года № АБ-4-20/13183@

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе **оценки рисков при выборе контрагентов**, могут учитываться критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные приказом ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Одними из признаков подмены трудового договора с физическим лицом договором оказания услуг плательщиком НДС являются:

1. Организационная зависимость "плательщика НДС" от своего "Заказчика":

- регистрация физического лица в качестве плательщика НДС - обязательное условие "Заказчика";
- "Заказчик" распределяет "плательщиков НДС" по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости;
- "Заказчик" определяет режим работы "плательщика НДС", в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха;
- Работник "Заказчика" непосредственно руководит и контролирует работу "плательщика НДС" на объекте (администраторы объектов);

2. Инфраструктурная зависимость "плательщика НДС" от "Заказчика", Т.е. «самозанятый» выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием "Заказчика";

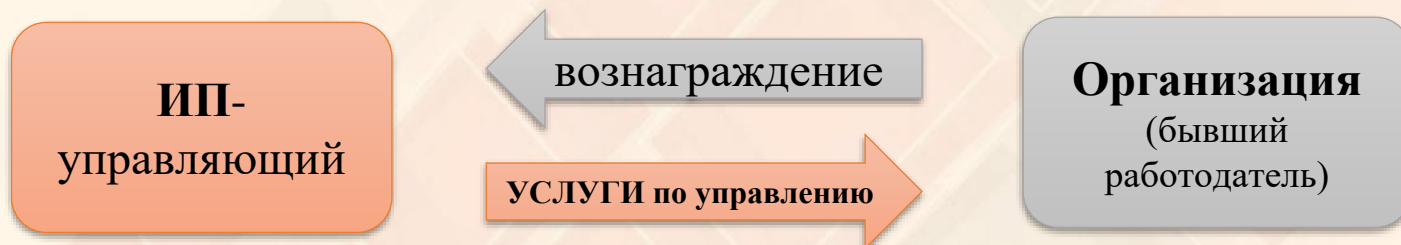
3. Порядок оплаты услуг "плательщику НДС" и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному ТК РФ.

Указанные признаки характеризуют "плательщика НДС" как лицо, **фактически лишенное предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.**

Экономическая обоснованность (деловая цель)

Переквалификация договора

Постановление Восточно-Сибирского округа от 20.11.2020 по делу № А19-27765/19



Инспекция: налоговая схема, связанная с неуплатой НДФЛ

Суды поддержали компанию:

■ **экономическая эффективность и оправданность привлечения управляющего**, т.к. ИП обеспечил увеличение выручки, готовой продукции, отсутствие рекламаций со стороны покупателей по вопросу качества продукции, ее маркировке и упаковке и пр.;

■ **совпадение полномочий руководителя и управляющего обусловлено выполнением ими одних и тех же функций по управлению компании, что прямо вытекает из статей 40 и 42 Закона «Об ООО»**;

■ **наличие статуса ИП влечет не только возможность применение 6% ставки налогообложения, но и повышенную ответственность ИП по своим обязательствам**;

■ **юрлицо самостоятельно выбирает виды предпринимательской деятельности, единолично определяет экономическую целесообразность принимаемых им решений.**

Давая оценку эффективности того или иного порядка управления компанией **инспекция допускает вмешательство в хозяйственную деятельность общества.**



Суд признал договор управления с бывшим директором «налоговой схемой»

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 23.11.2021 года по делу № А46-5115/2021

Результатом выездной проверки компании стали доначисления, пени и штрафы на общую сумму более 31 млн руб. Одним из оснований послужил вывод инспекции о занижении налоговой базы по НДФЛ, страховым взносам в части доходов, выплаченных управляющему компании — ИП.

Установлено, что управляющий — ИП ранее являлся директором компании, с которым был заключен трудовой договор. Уволился он по собственному желанию «в связи с достижением пенсионного возраста, нежеланием работать директором и многочисленными конфликтами с участниками заявителя». Но сразу же после увольнения получает статус ИП с основным видом деятельности — консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления, и тут же становится управляющим ранее возглавляемого им юрлица.

В такой метаморфозе компания не видела ничего незаконного и пыталась обжаловать решение инспекции в судебном порядке. Но все три инстанции поддержали налоговый орган, отметив следующее:

- **правоотношения сторон носят не гражданско-правовой, а трудовой характер.** ИП оказывал услуги по управлению только налогоплательщику, как и раньше, он подконтролен общему собранию участников общества, новых прав, полномочий и обязанностей, связанных с управлением предприятием, у него фактически не добавилось;
- при неизменности функций управляющего по сравнению с функциями, выполняемыми в качестве директора, **вознаграждение управляющего относительно заработной платы директора многократно возросло (в 1 000 раз) и заняло значительную долю в структуре расходов налогоплательщика;**
- вознаграждение управляющему выплачивалось **систематически, а не по факту оказания услуги**, без привязки к объемам оказанных услуг, степени их эффективности для налогоплательщика;
- даты снятия управляющим наличных денежных средств совпадают с датами выплаты заработной платы сотрудникам налогоплательщика;
- отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности компании, информации о заключенных договорах и какой-либо иной проделанной управляющим работе за проработанный период не содержат;
- замена директора на управляющего — **ИП не имела иной экономически оправданной цели, помимо минимизации налоговой нагрузки**, в виде минимизации налоговых обязательств по исчислению и перечислению в бюджет НДФЛ и страховых взносов.

Переквалификация роялти за ноу-хау в дивиденды (внутригрупповые роялти)

Постановление Третьего ААС от 10.08.2021 года по делу № А33-5437/2020
(кассация 06.12.2021 года)



Общество выплатило роялти в пользу компании - резидента Великобритании в размере 72 млн руб.

Инспекция **переквалифицировала роялти** по лицензионному соглашению на право использования технологий для производства и продажи продукции (ноу-хау), которые компания выплачивает акционеру (роялти в размере 6% от выручки «дочки») **в дивиденды**

По СИДН с Великобританией роялти не облагаются налогом в РФ, а дивиденды облагаются по ставке 10%

В результате такой переквалификации компании отказали в вычете соответствующих расходов для целей налога на прибыль, а также доначислили 17,6 млн руб.

Налогоплательщикам, которые используют объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие иностранным компаниям группы, следует обращать особое внимание:

-на качество договорной документации, оформляющей соответствующие потоки внутри группы,

-на доказательства экономической обоснованности соответствующих расходов.

«имитация всегда оставляет следы имитации» - ФНС

(кассация 06.12.2021 года)

Вердикт: фактическое неисполнение лицензионного договора, отсутствие разумной деловой цели, нехарактерности сделки для обычного гражданского оборота и ее направленности на налоговую экономию.

Российская компания использовал ноу-хау и ранее на безвозмездной основе

■ часть технической информации (ноу-хау) была передана задолго до заключения лицензионного соглашения (в 2008 г.) и ранее использовалась на безвозмездной основе. После 2014 г. технологии и процесс производства не менялись.

■ отсутствует основной признак ноу-хау – неизвестность лицензиату до заключения лицензионного договора (ст. 1465 ГК РФ).

■ при заключении лицензионного договора компания фактически не приобрела какого-либо ранее отсутствовавшего у него права, а лишь приняло на себя обязательство по выплате роялти, что не отвечает принципам деловой цели, могло быть осуществлено только при взаимозависимости сторон и свидетельствует о направленности сторон на получение налоговой экономии.

Передача права пользования российской компании ноу-хау связана с акционерной деятельностью иностранной компании

■ компания не обладает экономической самостоятельностью и подконтрольна иностранной (согласовании клиентов, использование единого для группы товарного знака, интернет - сайта, корпоративной почты, программных продуктов; согласования изменений в технологии производства; доступ к годовой отчетности)

■ внутрикорпоративные административные отношения, расходы на которые не отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

Специфика расчета роялти

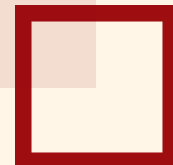
■ условие о корректировке размера роялти при недостижении рыночного уровня рентабельности продаж и активов (по сути заведомый отказ от части дохода по лицензионному договору) указывает на влияние взаимозависимости сторон на сделку - такое условие не могло бы иметь место в договоре между не взаимозависимыми лицами.

Налог в Великобритании по ставке 21% сравнить с 35% в РФ

■ доводы об отсутствии налоговой экономии группы ввиду уплаты налога в Великобритании по ставке 21% - надо сравнивать с суммарной ставкой в РФ в размере 35% (15% налог у источника на дивиденды плюс 20% налога на прибыль при отнесении роялти на расходы).

Налог у источника на дивиденды в РФ по ставке 15%, а не 10%

■ применение к переключенным в дивиденды роялти пониженной ставки 10% налога на дивиденды по налоговому соглашению между РФ и Великобританией недопустимо, в силу наличия в действиях компании





Критерии движимого/недвижимого имущества

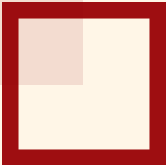
Письмо Минфина России и ФНС России от 15.11.2021 года № БС-4-21/15939@

Обзор судебной практики Верховного Суда РФ от 10.11.2021 года № 3 (2021)
(о квалификации энергоустановки гостиничного комплекса)

Имеет значение при квалификации имущества в качестве движимого имущества:

- выступали ли спорные объекты основных средств (машины и оборудование) движимым имуществом на момент их приобретения;
- правомерность их принятия к учету в качестве отдельных инвентарных объектов.

Сами по себе не имеют определяющего значения:

- связь вещи с землей;
 - невозможность раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения;
 - соединение вещей для использования по общему назначению;
 - наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в ЕГРН. ФНС
- 

Письмо ФНС от 01.10.2021 № БС-4-21/13969@

Определение СКЭС ВС РФ от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663

О признании движимым имуществом и освобождении от налогообложения оборудования, смонтированного внутри здания.

Судебная коллегия поддержала налогоплательщика.

С 01.01.2015 движимое имущество освобождено от налогообложения.

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению, используемые гражданским законодательством, не являются достаточными для реализации принципа равенства и достижения целей освобождения имущества от налогообложения, поскольку эти критерии, как таковые, не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений.

ВС РФ исходит из необходимости использования установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества (движимого и недвижимого) в качестве объектов ОС. Так, рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов ОС, отличный от зданий и сооружений. В соответствии с ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу ОС, за исключением прямо предусмотренных ОКОФ случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Внимание

Соответственно, исключения из объекта налогообложения, предусмотренные НК РФ, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

При этом отражение затрат на приобретение имущества на счетах бухгалтерского учета, предназначенных для учета оборудования к установке и вложений во внеоборотные активы, вместо счета учета ОС, не лишает налогоплательщика права на применение льготы по налогу, поскольку при надлежащем отражении спорных объектов на счете 01 в качестве окончательного монтажа и принятого в эксплуатацию оборудования законные основания для взимания налога в любом случае отсутствовали бы.



«Проблемные контрагенты»

Основные тесты от ФНС

Письмо ФНС от 10.03.2021 года
№ БВ-4-7/3060

АЛГОРИТМ проверки:

1. Тест на **РЕАЛЬНОСТЬ** операций или искажение сведений в учете



2. Тест на ущерб бюджету

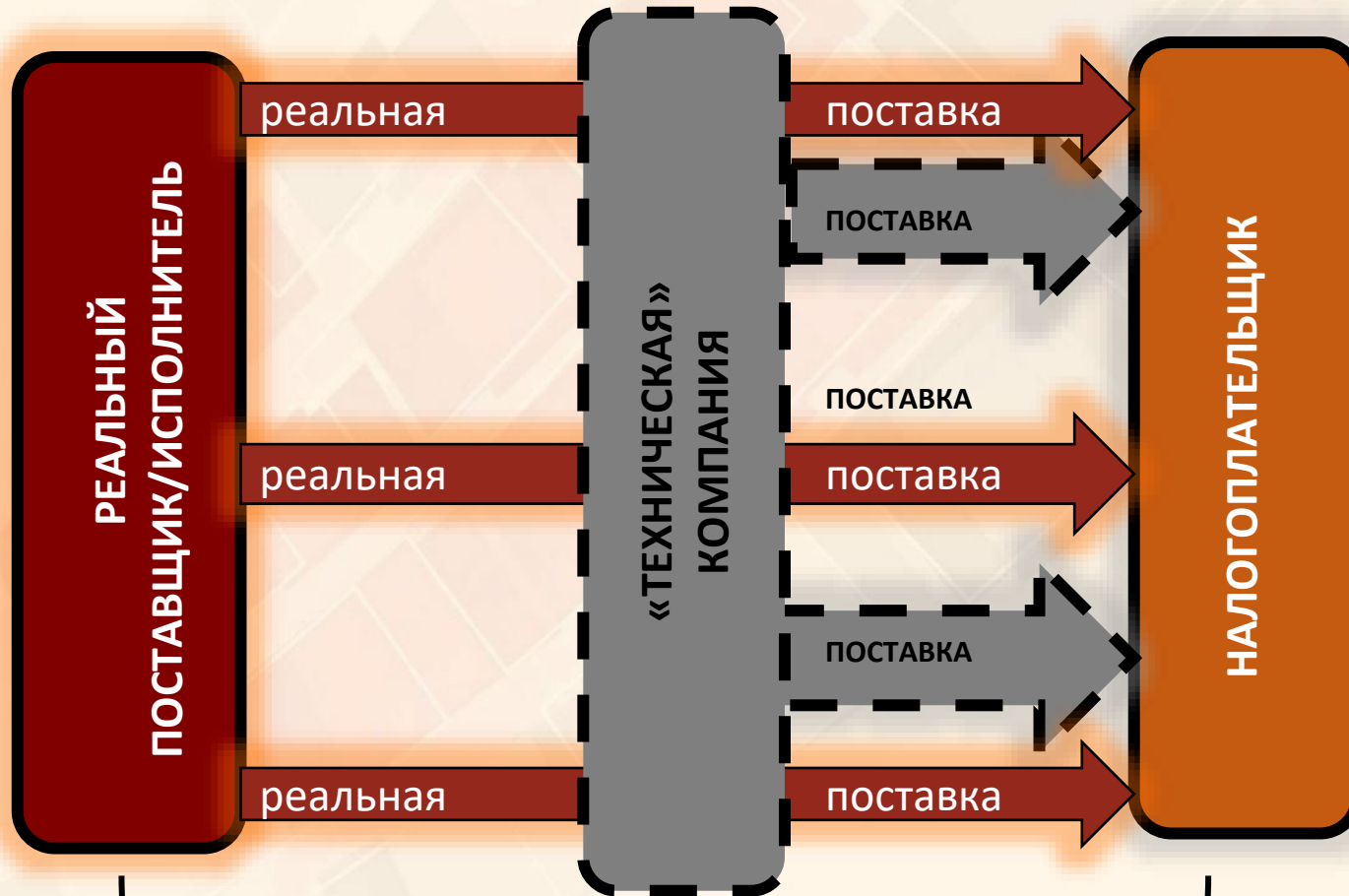
3. Тест на сторону договора

4. Тест на умысел

(участие в схеме уклонения от налогов, получения выгоды либо знание о такой схеме) при заключении сделки с «технической компанией»

5. Тест на проявление осмотрительности в выборе контрагента

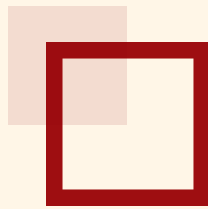
Использование «технической компании»



ННВ
Завышение расходов, вычетов по НДС

Умысел
Неосторожность
(ТД, производитель)

**ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ**



«Налоговая реконструкция» - мнение ВС РФ

Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019
(дело «Фирмы Мэри»)



Результаты ВВП: доначисления более 136 млн руб. (НДС, НП, штрафы, пени). Основание - создание налогоплательщиком схемы, направленной на получение ННВ (3 технических контрагента, оказывающих транспортные услуги).

Позиция инспекции:

- у спорных контрагентов нет ОС, транспорта, людей и пр.;
- налогоплательщик **обладал всем необходимым** (персонал, ТС, и пр., и заказчики подтвердили это). **Перевозка осуществлялась своими силами и с помощью привлеченных ИП (УСН).**
- взаимозависимость налогоплательщика и спорных контрагентов: через бывших участников и учредителей, родственные связи, бывшие работники и пр.
- налогоплательщик является выгодоприобретателем данной схемы, «обнал», возврат денег учредителю**

Верховный суд: отказ в реконструкции – компания выгодоприобретатель налоговой схемы. и не помогла разобраться в реальности проведенных сделок ни в ходе проверки, ни в ходе дальнейшего судебного разбирательства.

При таких обстоятельствах права на «налоговую реконструкцию» НЕТ

Формальный документооборот и «налоговая реконструкция»

Определение ВС РФ от 16.11.2021 года по делу № А40-131167/2020

ВС РФ 08.12.2021 рассмотрит дело ООО «Спецхимпром» по вопросу о **налоговой реконструкции в ситуации формального документооборота.**

Вывод по ВМП : ННВ путем привлечения фиктивных контрагентов для осуществления хозяйственной деятельности, связанной с приобретением товара **напрямую от производителя.**

Суды трех инстанций отказали обществу в удовлетворении требований: представленные документы не отвечают установленным требованиям, содержат **недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с контрагентами**, которые не имели возможности поставить товар, в т.ч. в связи с наличием признаков номинальных организаций, отсутствием необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности.

В кассационной жалобе общества указано :

-В деле неправильно применены положения ст. 54.1 НК РФ, что стало поводом для отказа в применении «налоговой реконструкции».

Выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

-Инспекцией установлено - фактически товар приобретался непосредственно у производителя минуя спорных контрагентов;

-Финансово-хозяйственные документы производителя, на основании которых возможно произвести расчет расходов и налоговых вычетов по НДС, имеются в материалах проверки. Соответственно, **рассчитанные инспекцией в решении пени и штрафы должны быть скорректированы с учетом уменьшения доначисленных к уплате сумм НДС и налога на прибыль.**



ПРАВО НА УЧЕТ РАСХОДОВ И ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС при **НЕОСТРОЖНОМ** заключении сделки с Технической компанией

<p>Налогоплательщик проявил коммерческую осмотрительность при совершении сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.?</p>		
Да	Нет	
	Фактический исполнитель установлен?	
	Да	Нет
Учет расходов и применение налоговых вычетов правомерны	Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях)	Применение налоговых вычетов неправомерно Подлежащие учету суммы расходов определяются расчетным способом*

* Бремя доказывания действительности размера понесенных расходов лежит **на налогоплательщике**, который вправе их обосновывать, в том числе с учетом данных об иных аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика, проведения экспертизы, предоставления документов, подтверждающих рыночную стоимость соответствующих товаров (работ, услуг)



Коммерческая осмотрительность по «обычной» сделке

Постановление АС Уральского округа от 04.08.2021 года по делу № А76-25957/2018

Повторно рассмотрев дело, суд первой инстанции признал незаконным решение инспекции **в части доначислений НДС**, отметив следующее:

■ **реальность приобретения товара не оспаривается, выводы о приобретении товара у иных лиц основаны только на отрицательных характеристиках контрагентов;**

■ **налогоплательщик не мог знать о номинальности, «налоговых пороках» контрагентов**, т.к. нет возможности и прав устанавливать обстоятельства, которые могут быть выявлены налоговыми органами (*провести экспертизу подлинности подписи, получить информацию об уплате налогов, их размере и пр.*);

■ **заключенные сделки обычны, не являются крупными, поэтому проявлена достаточная степень осмотрительности** (*проверка госрегистрации контрагентов, полномочия лиц, подписавших документы*).

Степень проявления осмотрительности зависит от конкретных обстоятельств сделки, а именно:

- **вида договора** (*разовая купля-продажа, поставка, подряд*),
- **предмета договора** (*недвижимость, обычные хозяйственные товары, специфические товары, сложное оборудование, требования к качеству и прочее*),
- **условий договора** о поставке, оплате, ответственности за неисполнение договора, стоимости сделки (*обычная хозяйственная деятельность, крупный размер*).

Относительно рассматриваемого случая было отмечено, что:

■ **сделки не были крупными**, заключены рамочные договоры поставки, при которых наличие у контрагента опыта работы в соответствующей сфере, персонала, недвижимого имущества и транспортных средств не является определяющим при выборе контрагента;

■ **условия договоров поставки не свидетельствуют о необходимости проявления повышенной степени осмотрительности** (*оплата осуществлялась после поставки товара с отсрочкой платежа на 180 дней — исключает риски непоставки или поставки некачественного товара*);

■ **оплата товара произведена путем перечисления денежных средств в полном объеме на расчетные счета контрагентов, счета-фактуры отражены в книге покупок, товар оприходован, сделки отражены в бухучете, а товар в дальнейшем реализован реальным покупателям.**



Когда инспекция должна представить информацию о контрагентах

Постановление 17ААС от 20.07.2021 года по делу № А50-17/2021

Компания направила инспекции запросы о предоставлении в отношении 3 контрагентов информации:

- предоставлялась ли за 3 налоговых периода бухгалтерская и налоговая отчетность, в т. ч. по НДС ;
- производилась уплата за 3 налоговых периода обязательных налогов и сборов, в т.ч. НДС, если «нет», то в какой сумме установлена недоимка, какие принимались меры к ее взысканию;
- производились ли мероприятия налогового контроля за эти 3 года, в том числе: камеральные или выездные проверки, встречные проверки, требования о предоставлении пояснений (информации), уведомления о вызове налогоплательщика для дачи пояснений, а также поступали ответы (пояснения, документы) в рамках этих требований.

Ответ не был получен. Обращение в суд.

1-ая инстанция - решение в пользу инспекции

2-ая (апелляция) - на стороне налогоплательщика:

■ **сведения не являются налоговой тайной и фактически на момент запроса на официальном сайте ФНС не размещены**, налоговым органом это не оспаривается.

■ **непредставление налоговым органом испрашиваемых сведений с учетом отсутствия данной информации в свободном доступе нарушает права и законные интересы налогоплательщика** (Постановление АС УО от 22.06.2021 года по делу № А50-19906/2020).

Кейс из нашей практики – БЕЗ СУДА ОТВОЕВАЛИ БОЛЕЕ 300 млн руб.

Крупной торговой оптовой компании по итогам ВВП были доначислены: налог на прибыль, НДС, штрафы и пени в общей сумме **свыше 300 млн руб.**

Основание:

вывод налогового органа о совершении операций с «**техническими контрагентами**»:

- спорные поставщики имели минимальную численность сотрудников,
- у них отсутствовали имущество и ОС, необходимые для ведения реальной предпринимательской деятельности по поставке продукции;
- поставщиками были исчислены налоги в минимальных размерах;
- контрагенты второго звена обладали признаками «технических» организаций;

На досудебном этапе спора доказано:

-спорные контрагенты ошибочно квалифицированы в качестве «проблемных / технических» контрагентов, т.к. **обязательства по поставкам продукции были исполнены надлежащим лицом (именно спорными поставщиками)** (вместе с возражениями представлены свидетельские показания, банковские выписки по расчетным счетам контрагентов, деловая переписка и др.);

-в ходе возражений заявлено ходатайство о вызове для допроса целого ряда свидетелей: как сотрудников Общества, так и бывших работников спорных контрагентов, включая их руководителей, которое было удовлетворено проверяющими;

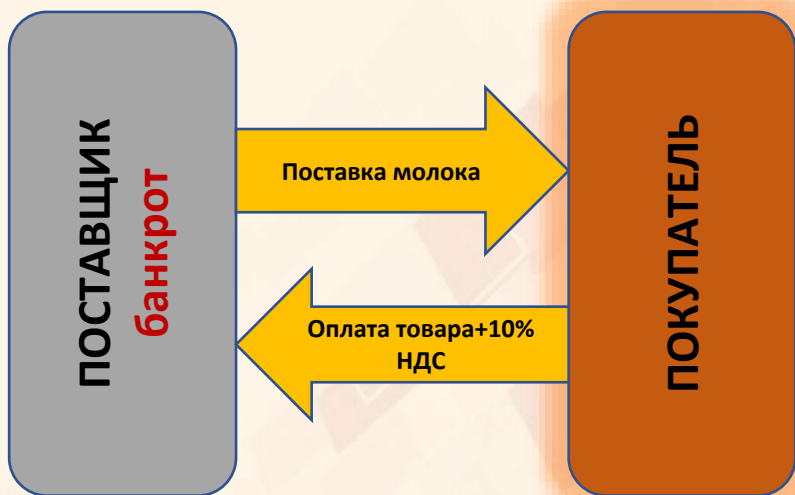
-в возражениях указали на полученные самим налоговым органом доказательства того, что спорные контрагенты осуществляли реальную и активную предпринимательскую деятельность по поставкам продукции на соответствующем рынке товаров (в частности, речь идет об ответах третьих лиц, подтвердивших факты сотрудничества со спорными поставщиками в разные периоды и пр.);

-использовано **Письмо ФНС от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@** (налоговому органу предписано в рамках применения теста на исполнение обязательства по сделке надлежащим лицом (теста на сторону договора) оценивать «подозрительного» контрагента налогоплательщика на наличие признаков «технической» компании)

Сделка с контрагентом-банкротом & Вычет НДС

Определение ВС РФ от 09.03.2021 года по делу № А82-4848/2018

Постановление Второго ААС от 04.10.2021 года по делу № А82-4848/2018 (2 круг)



КНП: отказ в вычете НДС 1.7 млн руб. + штраф

-На момент приобретения товара продавец-банкрот

-Отсутствовали основания полагать, что продавец уплатит НДС

-Товар не поставлялся в указанном в документах объеме

РЕАЛИЗАЦИЯ имущества банкрота-не объект НДС

■ Опубликование в Едином федеральном реестре сведений о банкротстве информации о недостаточности имущества должника, с которой мог ознакомиться покупатель, не является основанием для вывода о получении покупателем необоснованной налоговой выгоды.

-отсутствуют доказательства участия налогоплательщика в совместных действиях, направленных на получение ННВ за счет применения вычетов при приобретении молока.

-не взаимозависимы, покупатель не бенефициар (выгодоприобретатель) незаконных сделок

-нет доказательств не поставки молока в заявленном объеме, несоответствия примененных цен рыночным

- меры к прекращению текущей деятельности продавца-банкрота, в рамках которой производился товар, не принимались.

- инспекцией принимаются от продавца налоговые декларации по НДС. НДС, исчисленный продавцом с реализации молока, за 2 квартал 2021 года взыскан в бюджет по инкассовым поручениям

-молоко приобреталось в целях продажи и производства молочной продукции, то есть для ведения облагаемой НДС деятельности. Представлены все документы в подтверждение правомерного применения налоговых вычетов. Нет доказательств, что было известно продавцу, что сумма налога не может быть уплачена продавцом в бюджет.

Применение СИДН с Кипром при выплате процентов кипрским компаниям признано неправомерным - «технички» и деловая цель

Постановление АС УО от 13.09.2021 года по делу №А76-5391/2020



Налогоплательщик выплатил проценты 2 кипрским компаниям по договорам займа.
 - по 1 приравнял проценты к дивидендам, удержав налог по ставке 5%;
 - по 2 компании налог не удержан на основании п. 1 ст. 11 СИДН между РФ и Кипром.

Налоговый орган: в обоих случаях налогоплательщик в качестве налогового агента должен был исчислить и удержать налог по ставке 15% (для процентов, приравненных к дивидендам) и 20%.

Суды: д/с от налогоплательщика транзитом через расчетный счет кипрской компании переведены в организацию, зарегистрированную в оффшорной юрисдикции БВО. Обе кипрские компании и указанная компания с БВО подконтрольны российскому физическому лицу;

- кипрские займодавцы являются «техническими» (конduitными) компаниями, которые не являются фактическими получателями дохода применительно к СИДН;

- в силу аффилированности всех компаний налогоплательщик, выплачивая кипрским компаниям % по договорам займа, знал, что фактическим получателем дохода будет компания БВО - резидент государства, с которым у РФ отсутствует СИДН;

- компания с БВО подконтрольна налогоплательщику - договор займа мог быть заключен непосредственно с данной организацией, иной деловой цели включения в цепочку движения заемных д/с номинальных подконтрольных налогоплательщику кипрских компаний, кроме получения права на льготное налогообложение, не представлено;

- при непосредственном получении заемных денежных средств от компании с БВО выплата процентов облагалась бы по ставке 20%.

ЧЕК-ЛИСТ

проверки контрагента и проявления коммерческой осмотрительности

Для доказательств надлежащей коммерческой осмотрительности следует истребовать у контрагента:

- копии учредительных и регистрационных документов (*устав, свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ, о постановке на налоговый учет, решение участника (протокол общего собрания) о назначении исполнительного органа, приказа о назначении на должность руководителя*);
- подлинник доверенности и копию документа, удостоверяющего личность представителя, если договор подписывается не лицом, исполняющим функции единоличного исполнительного органа контрагента;
- сведения о лицах (*Ф.И.О., должность, вопросы ведения, номер телефона, адрес электронной почты*), коммуникации с которыми предполагаются в процессе заключения и исполнения договора. Следует сохранять переписку с представителями контрагента не только на этапе заключения сделки, но и на этапе ее исполнения;
- копии лицензий на осуществление деятельности, в отношении которой заключается договор, если такая деятельность контрагента подлежит лицензированию, разрешительную документацию, членство в СРО;
- копии договора аренды или документов, подтверждающих право собственности в отношении помещений по месту нахождения контрагента;
- если контрагентом применяются специальные режимы налогообложения, следует получить копию подтверждающего документа (*уведомление, заявление, информационное письмо и пр.*);
- копию бухгалтерской отчетности: формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 2 «Отчет о финансовых результатах» за год, предшествующий году заключения договора;
- копии документов, подтверждающих предоставление в налоговые органы налоговой отчетности по НДС и налогу на прибыль за 2 отчетных/налоговых периода, предшествующих периоду заключения договора (*копии квитанций о приеме налоговых деклараций в электронном виде, копии титульных листов налоговых деклараций с отметкой налогового органа о приеме и др.*) при заключении договоров с контрагентами - подрядчиками на длительный срок и /или на значительную для компании сумму;

проверки контрагента и проявления коммерческой осмотрительности

- для подтверждения наличия деловой репутации и опыта у контрагента в соответствующей области следует получить от контрагента рекомендательные письма и сохранить элементы внешней атрибутики: визитные карточки, буклеты, проспекты, адрес сайта и т.п.;
- информацию, подтверждающую наличие трудовых и материальных ресурсов, необходимых для исполнения договора (*квалифицированный персонал, производственные мощности, технологическое оборудование и т.п.*) и такую же информацию в отношении третьих лиц (при привлечении третьих лиц из-за недостаточности собственных ресурсов контрагента);
- документы (их копии), подтверждающие взаимодействие с представителями контрагента в процессе исполнения сделки, также следует документально фиксировать обстоятельства взаимодействия (*например, следует сохранять сведения о транспортировке товаров со стороны контрагента либо сторонних перевозчиков - с информацией о маршрутах, номерах автотранспортных средств и пр.*).

Внимание!

1. Степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения МПЗ по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда приобретает дорогостоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ, либо сделка несет в себе несоразмерные риски ввиду возможного причинения убытков при ее неисполнении или ненадлежащим исполнении (*Письмо ФНС от 10.03.2021 года № БВ-4-7/3060*). Поэтому в соответствующие локальные нормативные акты (положение, регламент проверки контрагентов) следует внести положения, подробно описывающие разные критерии стандарта и объема предпринимаемых действий по проверке контрагентов в зависимости от цены сделки, предмета сделки, объема работ и иных параметров.

2. Целесообразно иметь досье на субисполнителей - третьих лиц (при привлечении их контрагентом из-за недостаточности собственных ресурсов).

Взыскание убытков с руководителя компании (проблемные контрагенты)

Учредитель компании после выездной проверки взыскал с руководителя **43,8 млн руб.** убытков (налоговых доначислений) из-за мнимых сделок

Постановление АС ЗСО от 20.08.2021 года по делу № А70-13656/2019

-Директор несет самостоятельную обязанность действовать в интересах юрлица добросовестно и разумно (п. 3 ст. 53 ГК РФ).

-Тот факт, что действие директора было одобрено решением учредителей (участников) либо директор действовал во исполнение указаний таких лиц — сам по себе не является основанием для отказа в удовлетворении требования о взыскании с директора убытков (п. 7 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 62).

-По условиям делового оборота при выборе контрагента директор должен был оценить не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, а также **риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и **соответствующего опыта**. Но **доказательств такого разумного поведения директором не представлено (ст. 65 АПК РФ).****



Налоговая оговорка

ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВЫХ УБЫТКОВ С КОНТРАГЕНТА И ИНЫХ ЛИЦ (НАЛОГОВЫЕ ОГОВОРКИ)

пункт 18 Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

ФНС приводит пример - дело ООО «Торговый дом «Риф» (постановление АС СКО по делу №А53-22858/2016, Определение ВС РФ от 28.09.2017 по делу №А53-22858/2016), при рассмотрении которого было признано законным взыскание с контрагента убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах, имеющих значение для заключения и исполнения договора (*статья 431.2 ГК РФ*).

Отрицательная судебная практика по «налоговой оговорке»

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 03.07.2019 по делу №А53-17092/2018 (дело ООО «Золотая семечка»):

Определение Верховного Суда РФ от 15.10.2019 №308-ЭС19-17205 по делу №А53-20058/2018 (дело ЗАО «Юг Руси»):

- отношения ответчика с истцом носили формальный характер, в связи с чем положения договоров относительно заверений и гарантий, являются недействительными (ничтожными);
- истцом не было доказано несение им расходов по вине ответчика, а также наличие причинной связи между действиями общества и наступившими последствиями для истца ввиду отсутствия у истца права на налоговый вычет, заявленный к взысканию в виде убытков.

Аналогичные выводы:

Определение ВС РФ 03.10.2019 №308-ЭС19-16594, Постановление АС ЗСО от 17.09.2019 по делу №А45-45852/2018 (дело ООО «Сибирские продукты») и др.

Позиция ВС РФ - 2021 : взыскание убытка с контрагента и должная осмотрительность

Определение Верховного Суда от 09.09.2021 года

№ 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019

(Определение АС Красноярского края от 10.12.2021 года –
производство по делу прекращено- мировое соглашение)

- **ст. 15 ГК РФ «Возмещение убытков» -налоговые оговорки не нужны.** Возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы, выразившимся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть принадлежащем (добросовестном)исполнении обязательств.
- **Неосторожность в выборе контрагента при заключении договора может служить лишь основанием для уменьшения размера ответственности должника, но не для полного отказа в удовлетворении требования о возмещении убытков**
- **В возмещении убытков может быть отказано, если при рассмотрении дела будет установлено, что обе стороны договора выступали участниками, по сути, одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик-заказчик не является лицом, потерпевшим в результате действий (бездействия) контрагента. Такой отказ возможен при наличии согласованности действий заказчика и его контрагента и направленности их деятельности на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности.**

Налоговая оговорка - отказ в возмещении убытков

Постановление Одиннадцатого ААС от 10.11.2020 года по делу № А55-33207/2019

Возмещение убытков в сумме 583 659 руб.

Компания по настоянию (без проведения проверок) инспекции уточнила и уменьшила вычеты по НДС на 583 659 руб.

Суды: отказ в удовлетворении требования возмещения убытков, т.к. не доказана совокупность условий, необходимых для возмещения.

Убытки подлежат взысканию при доказанности совокупности следующих обстоятельств:

- сам факт причинения ущерба в заявленном размере;
- противоправность поведения причинителя вреда;
- наличие причинно-следственной связи между противоправным поведением причинителя вреда и наступившими неблагоприятными последствиями.

Недоказанность хотя бы одного из названных элементов состава правонарушения исключает возможность удовлетворения требования о возмещении вреда.

Позиция налогового органа, учтенная судом:

-исполнение протокола по представлению уточненной декларации нес рекомендательный характер и исполнен компанией добровольно.

-протокол не является документом подтверждающим отказ инспекции в налоговом вычете и не нарушает права компании в получении налогового вычета по НДС.



Судебный кейс - ОТКАЗ во взыскании доначисленного НДС с контрагента

Постановление 19 ААС от 25.08.2021 года по делу № А14-1917/2021 (ООО «АК АСТ Компании М») (кассация - 08.12.2021)

Покупатель обратился с иском к поставщику о взыскании суммы НДС в качестве предусмотренных договором **имущественных потерь (ст.406.1 ГК РФ)**, однако суд **рассмотрел спор по правилам о взыскании убытков** и пришел к следующим выводам:

- если неясно, что устанавливает соглашение сторон - возмещение потерь или условия ответственности за неисполнение обязательства, положения ст. 406.1 ГК РФ не подлежат применению;
- лицо, имеющее право на налоговый вычет, обязано соблюсти все требования законодательства для его получения и не может перекладывать риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента;
- оплата покупателем в бюджет НДС была результатом его собственных действий, не связана с ненадлежащим исполнением контрагентом его обязанностей как налогоплательщика или поставщика, не была результатом требований налогового органа по итогам контрольных мероприятий;
- имущественные потери не могут быть квалифицированы как неполученные доходы, так как возмещение сумм НДС напрямую не связано с гражданским оборотом.

Налоговая оговорка в договоре: когда доначисленные налоги заплатит контрагент

■ ст. 406.1 ГК РФ «Возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств»

Стороны определяют обстоятельства, при которых могут возникнуть имущественные потери одной из сторон, и обязанность другой стороны эти потери компенсировать.

Достаточным основанием для возмещения потерь стороны вправе определить даже неоформленные актом налоговой проверки или решением инспекции сомнения налогового органа в правомерности учета конкретной хозяйственной операции (*уведомление налогового органа о выявленных «разрывах» в исчислении НДС по цепочке поставщиков*).

■ ст. 431.2 ГК РФ «Заверения об обстоятельствах»

Стороны дают заверения об обстоятельствах, имеющих значение для реализации права на учет расходов и применение налоговых вычетов, например, заверения об обязательном учете полученной выручки и НДС в бухгалтерском и налоговом учете, исчислении и уплате налогов в бюджет в полном объеме, оформлении первичных документов, счетов-фактур в соответствии с требованиями действующего законодательства. В случае недостоверности таких обстоятельств у заверителя возникает обязанность возместить другой стороне ее убытки в виде доплаченных налогов, пеней и штрафов. **НО в отличие от возмещения имущественных потерь между полученным убытком и недостоверным заверением должна быть доказанная прямая связь.**

Важное отличие:

требование о возмещении потерь рассматривается судом не по правилам о возмещении убытков, оно **подлежит удовлетворению независимо от нарушения стороной налоговых обязанностей и наличия причинно-следственных связей между действиями стороны и возникшими у контрагента потерями.**

Последствием нарушения условия договора о заверении об обстоятельствах является требование о возмещении убытков.

Практика по налоговой оговорке

Положительная практика

Право на возмещение имущественных потерь в связи с добровольной уплатой НДС, обусловленной наступлением сторонами обстоятельств предусмотрено «допниками» к договору

Например, Решение АС Белгородской области от 04.08.2021 года № А08-1599/2021.

Отрицательная практика

При нарушении контрагентом заверений, указанных в соглашении, он **обязуется возместить убытки в размере сумм, указанных в требовании, решении налогового органа о доначислении НДС** (например, Постановление 18 ААС от 15.06.2021 года № А76-2776-2021, № А76)

Не представлены доказательства, подтверждающие отказ инспекции в праве на вычет, т.е. общество (истец) ДОБРОВОЛЬНО подал «уточненку» по НДС (например, Решение АС Москвы от 08.06.2021 № А40-37097/2021)

Налоговая оговорка – механизм от рынка АПК/ФНС

Бизнес-сообщество рынка АПК разработало механизм налоговой оговорки (<https://xn--e1afmdfmbbibuf.xn--80ai4af.xn--p1acf/nalogovie-ogovorki>), связанной не со взысканием убытков, а с возмещением потерь и основана на информационном сопровождении от ФНС.

В рамках такого механизма оговорка работает так:

- стороны сделки договариваются о том, что **цепочка поставки ограничивается реальными участниками**. Если эта договоренность будет нарушена, у сторон появляется возможность взыскать потери со своего контрагента;
- **ФНС будет информировать стороны в текущем режиме** (в течение квартала, а не года или двух, когда налоговая придет с проверкой) **о наличии разрывов НДС по цепочке с поставщиком** и о подтвержденности ресурсов, надлежащим образом оформленных поставщиками;
- **если поставщик не устранит разрыв, покупатель имеет право не уплачивать поставщику сумму из любых текущих платежей, расторгнуть договор и опубликовать сведения о таком поставщике.**

Судебное решение в пользу возмещения имущественных потерь (ст.406.1 ГК РФ) 2,8 млн руб.

**Решение АС Белгородской области от 04.08.2021 года по делу № А08-1599/2021
(апелляция 16.12.2021 года)**

- Стороны в договоре заранее установили порядок определения имущественных потерь
- Имущественные потери подтверждены информацией налогового органа, налогоплательщик подал уточненную налоговую декларацию и доплатил НДС в бюджет. **Эту же сумму он удержал из оплаты своему контрагенту, который не устранил признаки несформированного источника для вычета НДС.** Контрагент попытался взыскать с налогоплательщика удержанную сумму.

Суд признал правомерность удержания и указал:

-ситуация, возникшая по поводу налоговых обязательств, не превращает сумму, взыскиваемую в качестве возмещения потерь по договору, в удержание НДС в рамках налоговых правоотношений в какой-либо форме;

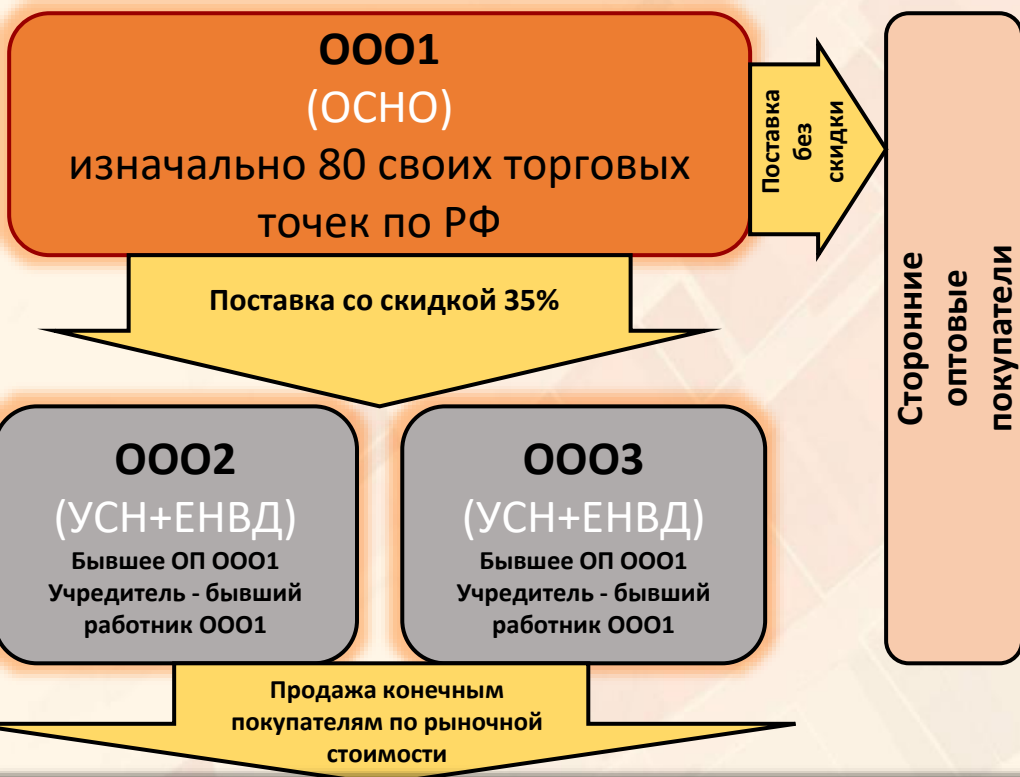
-наступление потерь в виде уплаченной покупателем в бюджет суммы налога вследствие добровольного отказа покупателя от применения вычета по НДС по операциям с поставщиком непосредственно связаны с фактом наличия не устранившегося поставщиком признака несформированного по цепочке хозяйственных операций с участием поставщика источника для принятия покупателем к вычету сумм НДС.



Дробление бизнеса

Дробление со знаком «минус»

Постановление Двадцатого ААС от 01.06.2021 года по делу № А68-397/2019



Итог ВВП: доначисления 199 927 035 руб.

Претензии инспекции:

Эпизод 1: проблемные контрагенты - «технички» (неправомерные вычеты НДС, расходы), общество увеличивало цену товара, фактически приобретенного от реальных поставщиков, тем самым завышало вычеты и расходы, создавая формальный документооборот с «техническими» фирмами.

Эпизод 2: дробление бизнеса. Изначально торговля через торговые точки - обособленные подразделения, затем перевод точек на 2 взаимозависимых лица («спецрежимники») созданных специально для ННВ.

Выводы инспекции и судов:

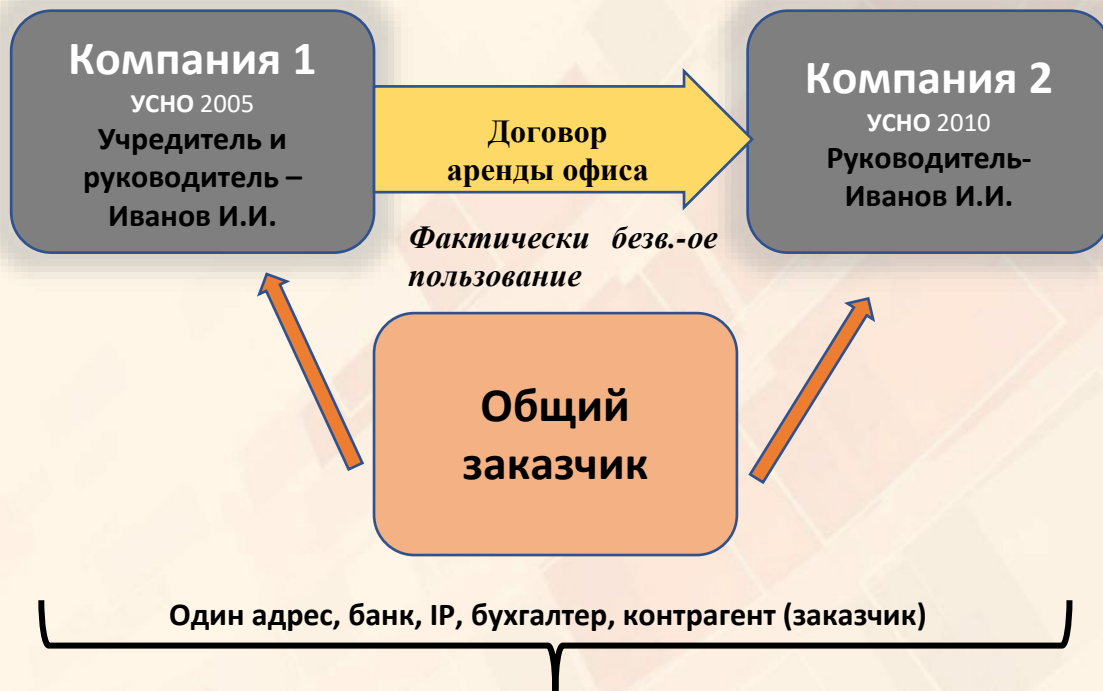
-переложение части облагаемой прибыли OOO1 на вновь созданные организации, что позволило вывести из-под ОСНО значительную часть выручки от реализации товара.

-название торговой марки (использованы одни и те же вывески), вид деятельности (торговля розничная мясными продуктами), ассортимент продукции не изменились, перевод работников, один номер телефона, IP-адрес.

-OOO2 и OOO3 -подконтрольные структуры, не распоряжающиеся своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами.

Дробление - суды поддержали налогоплательщика

Постановление 17 ААС от 24.06.2021 года по делу № А71-12918/2020



ТРАНСПОРТНЫЕ УСЛУГИ

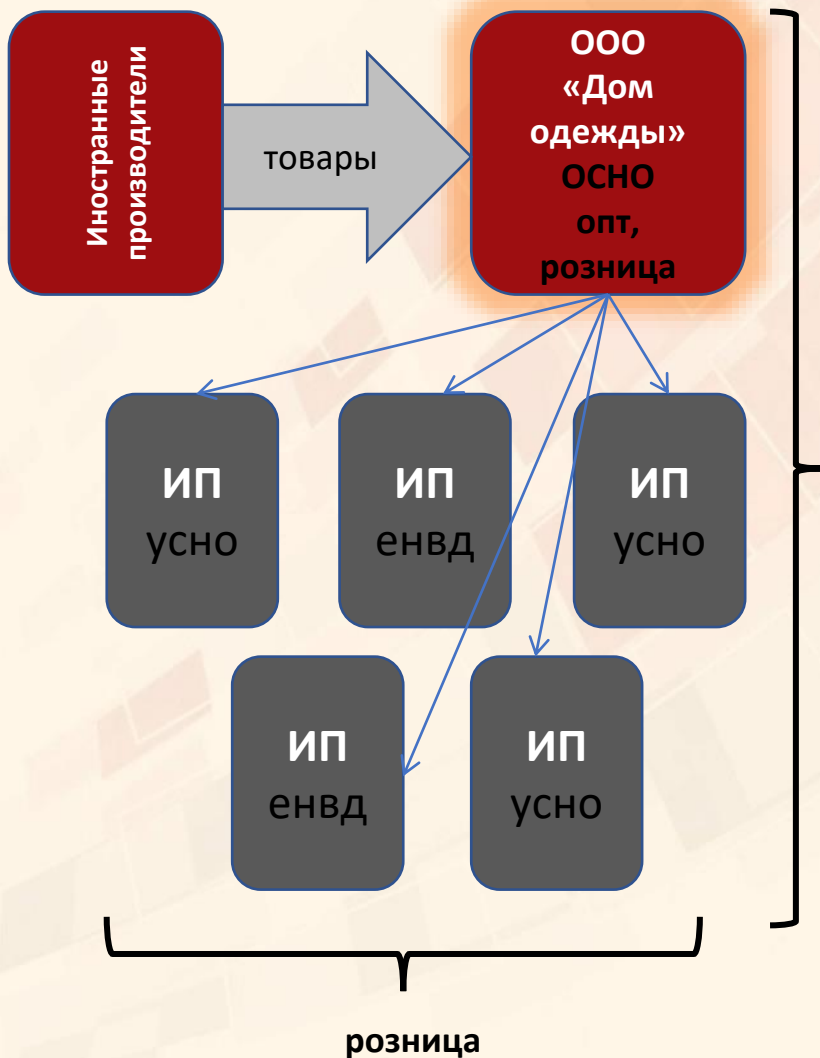
Инспекция: компании являются взаимозависимыми лицами, осуществляющими финансово-хозяйственную деятельность как единая организация, оказывающая транспортные услуги группе компаний ОАО «Удмуртнефть», с привлечением одних и тех же исполнителей, рабочим процессом обеих организаций руководил один человек

ВЫВОД СУДОВ:

НЕЗНАЧИТЕЛЬНОЕ ПРЕВЫШЕНИЕ ВЫРУЧКИ для применения УСН, свидетельствует, что **обе организации применяли УСН правомерно, как малый бизнес.**

Франшиза и «дробление»

Постановление АС ВВО от 05.10.2021 года по делу № А11-15678/2019
(новый круг рассмотрения)



Доначисления по выездной проверки в части «дробления» - **592 млн. руб.** (налог на прибыль, НДС)

Позиция инспекции: компания недоплатила НП и НДС за счет вывода части выручки на «взаимозависимых и подконтрольных ИП» на УСНО и ЕНВД.

ООО «Дом одежды» закупало обувь у иностранных производителей, а затем продавал ее оптом 22 российским ИП, которые занимались розницей.

Позиция судов:

-не доказано наличие схемы и что компания является ее выгодоприобретателем;

-не установлены передача выручки ИП в «Дом одежды» и взаимозависимость компании со всеми 22 ИП.

-для признания схемы дробления должно быть установлено, что компания и ИП не были самостоятельными - это не доказано

(ИП сами арендовали помещения и заключали прочие договоры, в т. ч трудовые с работниками – допросы, сами вели учет и платили налоги, факт миграции)



Субсидиарка КДЛ

СУБСИДИАРНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧРЕДИТЕЛЯ И ДИРЕКТОРА

Постановление АС МО от 51.07.2021 года по делу № А40- 92521/16
(отказное Определение ВС РФ от 22.10.2021 № 305-ЭС21-18513)

Выездная
проверка

1,6 млрд.
руб.

Банкротство

1,6
млрд.руб.

**СУБСИДИАРНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ
УЧРЕДИТЕЛЯ И ДИРЕКТОРА КОМПАНИИ**

Суть дела: По результатам выездной проверки общества «Ассистент» была выявлена схема по уклонению от уплаты налогов (*сделки с фирмами-«однодневками», фиктивный документооборот, «сэкономленные» средства переводились на счета фирм, подконтрольных бенефициару*). Итог проверки - доначисление налогов на сумму 684 млн. руб. Компания не рассчиталась по налоговым долгам и ее признали банкротом, а ФНС включилась в реестр кредиторов.

Вердикт суда: Долг перед бюджетом (недоимка, штраф и пени) - **1,6 млрд. руб.** суд взыскал солидарно с бенифициара, директора и учредителя, а также обществовыгодоприобретателей.

ФНС серьезный соперник в борьбе с налоговым «схематозом»

Применение налоговой схем - риски компании и руководителя:

1. **Компания** - многомиллионные доначисления налогов + пени+штрафы (при наличии умысла в неуплате налога - 40% от неуплаченной суммы)
2. **Руководитель** - риск стать **фигурантом уголовного дела** за неуплату налога (ст.199 УК РФ), при незаконном возмещении НДС – ст.159 УК РФ (мошенничество)
3. **Руководитель** - риск взыскания налогового долга в рамках **субсидиарной ответственности** (если компания не может погасить долг перед бюджетом)
«Субсидиарка» по долгам контролируемой компании пожизненна, от нее нельзя избавиться путем банкротства физлица (ст. 123.28 Федерального закона от 26.10.2002 №127-ФЗ, Постановления АС Северо-Кавказского округа от 18.01. 2019 по делу № А32-37686/2015). А еще - и она передается по наследству (Определение Верховного суда от 16.12.2019 года по делу № А04-7886/2016).
4. **Руководитель** - собственники компании вправе в судебном порядке **взыскать с руководителя убытки в виде доначисленных инспекцией сумм** (ст. 65.2-65.3 ГК РФ, Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П, Определение ВС РФ от 11.05.2018 по делу №А43-15211/2014, Постановление АС Волго-Вятского округа от 28.05.2020 по делу № А29-7590/2019).

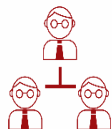
14 ДНЕЙ

РАСШИРЕННОГО ДОСТУПА К КОМПЛЕКСНОМУ ИНФОРМАЦИОННО-ПРАВОВОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ ГАРАНТ!



1

Многомиллионная база правовых документов с удобным интеллектуальным поиском



2

Готовые ответы от экспертов на правовые ситуации, связанные с налогами, отчетностью и проверками



3

Интернет-семинары о важных изменениях в законодательстве и их практическом применении

Наведите камеру телефона и перейдите по ссылке



© ООО «НПП «ГАРАНТ-СЕРВИС»
8-800-200-88-88
+7 (495) 647-62-38

www.garant.ru

УВЕРЕННОСТЬ В КАЖДОМ РЕШЕНИИ



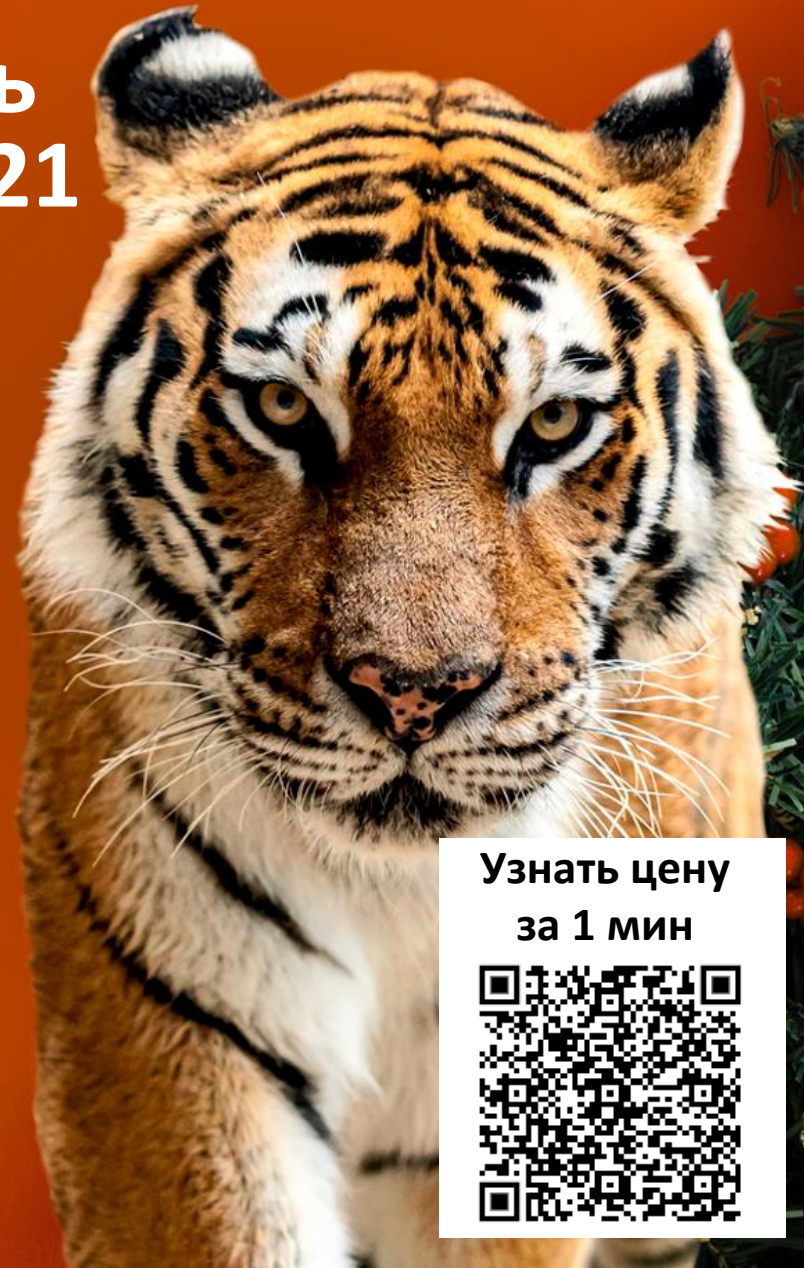
ИНФОРМАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

5 веских причин выбрать аудиторов в декабре 2021 г:

1. ПОЛУЧИТЬ выгоду до -25%!
2. ЗАФИКСИРОВАТЬ цены 2021!
3. БЕСПЛАТНО часы консалтинга - бонусы к аудиту!
4. ЗАБРОНИРОВАТЬ лучших аудиторов!
5. Пройти ПРЕДАУДИТ до 31 марта 2022 г !

+7 929 953-24-71
+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

Узнать цену
за 1 мин



ПОДАРОК

ТОП — 3 законных способа руководителю избежать многомиллионных претензий

- ✓ За что чаще привлекают к налоговой ответственности (кейсы из практики)?
- ✓ Аудит и аудиторское заключение, как способ предупреждения рисков ответственности
- ✓ За что грозит субсидиарная ответственность руководителю компании?
- ✓ Кто чаще всего является фигурантом уголовного дела по «налоговым» статьям?

Смотреть видео



+7 929 953-24-71
+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*

ПОДАРОК

Грамотный документооборот. Как «первичка» может спасти компанию от претензий

- ✓ Новый ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»
- ✓ Как сократить документы на отгрузку?
- ✓ Как сократить количество счетов—фактур?
- ✓ Риски небрежного оформления инвентаризации;
- ✓ Документы по расходам на выплату премий и служебные автомобили;
- ✓ Проверка контрагентов

Скачать конспект



+7 929 953-24-71
+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

 ПРАВОВЕСТ *Audit*




КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:

 **+7 (495)134-32-23**

Менеджеры департамента развития:


Артемова Ольга; Лутицкая Алиса

 **admin@pravovest-audit.ru**

 **+ 7 (903) 669-51-90**

 **cons@wiseadvice.ru**

 **+7 (996)966-32-63**

 **115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ
ПЕР., Д. 20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211**

 **pravovest-audit.ru**

