



ВЕРХОВНЫЙ СУД ОТКАЗАЛ В ПРИМЕНЕНИИ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКУ, ОРГАНИЗОВАВШЕМУ ФОРМАЛЬНЫЙ ДОКУМЕНТООБОРОТ С «ТЕХНИЧЕСКИМИ» КОМПАНИЯМИ

Опубликовано Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.05.2021 по делу № [A76-46624/2019](#) (ООО «Фирма «Мэри», далее – общество) по вопросу о применении налоговой реконструкции при получении необоснованной налоговой выгоды в результате взаимодействия с «техническими» компаниями.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

Обществом, производителем хлебобулочных и кондитерских изделий, были заключены фиктивные договоры на грузоперевозки с «техническими» компаниями. Фактически готовую продукцию доставляли водители, которым «технические» компании второго звена производили оплату в размере около 40% от выплат, совершаемых обществом в адрес «технических» компаний первого звена. Остальная часть денежных средств, перечисленных обществом «техническим» компаниям, обналичивалась и возвращалась учредителю общества в форме векселей.

Ввиду создания формального документооборота для получения необоснованной налоговой выгоды инспекция полностью исключила из налоговой базы по налогу на прибыль расходы по таким сделкам, отказала обществу в вычете НДС по ним и доначислила налог на прибыль, НДС, пени и штраф в размере 40% по п. 3 ст. 122 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ СУДОВ ПЕРВОЙ, АПЕЛЛЯЦИОННОЙ И КАССАЦИОННОЙ ИНСТАНЦИЙ

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с выводами инспекции. Однако суд округа счел ошибочным их вывод о правомерности доначисления налога на прибыль, поскольку инспекцией не отрицалась реальность оказания услуг по доставке. Документальная неподтвержденность спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не может приводить к безусловному отказу в признании таких расходов, а влечет необходимость установления расходной части расчетным путем.

Вместе с тем суд округа согласился с выводами судов о незаконном применении обществом налоговых вычетов по НДС, признав, что в сложившейся ситуации источник для вычета налога не создан в силу действий самого налогоплательщика.

ПОЗИЦИЯ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ

Верховный Суд РФ отменил постановление суда кассационной инстанции, сделав вывод об отсутствии у общества права на налоговую реконструкцию в данном случае.



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Руководитель практики
разрешения налоговых споров
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Елена Сотникова
Юрист
e.sotnikova@schekinlaw.ru



В первую очередь Судебная коллегия со ссылкой на Постановление Пленума ВАС РФ № 53¹ и судебную практику² подтвердила право на налоговую реконструкцию, а также на ее актуальность после введения ст. 54.1 в НК РФ, однако подчеркнула, что применение этого механизма поставлено в зависимость от роли налогоплательщика в причинении ущерба казне.

Расчетный способ определения налоговой обязанности подлежит применению, если сам налогоплательщик не участвовал в организованном иными лицами уклонении от налогообложения, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента.

Если же налогоплательщиком непосредственно преследовалась цель уменьшения налоговой обязанности или он знал о «техническом» характере контрагентов, то безоговорочное применение расчетного способа уравнивало бы в налоговых последствиях субъектов, чье поведение не является одинаковым. Вместе с тем право на вычет фактически понесенных расходов может быть реализовано и в таком случае, но только если налогоплательщик содействовал устранению потерь казны: раскрыл сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, и способствовал его налогообложению.

Общество же ни в ходе налоговой проверки и рассмотрения ее результатов, ни при рассмотрении дела в суде не содействовало раскрытию этой информации. При таких обстоятельствах налоговая реконструкция не осуществляется.

ВЫВОДЫ

Алгоритм применения налоговой реконструкции, представленный Верховным Судом РФ в рассматриваемом Определении, соответствует алгоритму, описанному ФНС России в Письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (см. [TaxAlert 24.03.2021](#)), а именно: при умышленном встраивании налогоплательщиком «технических» компаний налоговая реконструкция правомерна в случае, когда он сам представил документы, позволяющие определить размер реальных операций.

Отличительной особенностью данного дела от ситуаций, рассматриваемых в Письме ФНС, является то, что налоговый орган сам установил фактических исполнителей и выплаченные им суммы. На всех стадиях рассмотрения спора налогоплательщик не содействовал ему в установлении этих сумм, в связи с чем был лишен права на их учет.

По существу, это дело стало первым примером практического применения механизмов, заложенных в мартовском Письме ФНС России. Но если в письме речь шла о представлении налогоплательщиком документов реальных поставщиков для получения права на реконструкцию, то при рассмотрении данного дела Коллегия пришла к еще более строгому выводу: помимо документов необходимо содействие налоговому органу с целью осуществления налогообложения операций по фактическому исполнению. Как указывает Коллегия, *«...право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано*

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

² Определения Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 (АО «Каширский двор – Северянин»); от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 (АО «СУЭК-Кузбасс»); от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085 (ИП Угрюмова); от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 (ИП Пяташов).



налогоплательщиком... раскрывшим... сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и таким образом вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота».

Представляется, что в ситуациях, когда есть неопровержимые доказательства участия налогоплательщика в организации схемы уклонения от уплаты налогов с помощью «технических» компаний, с учетом формирующейся практики налогоплательщик для применения реконструкции должен:

- во-первых, в ходе налоговой проверки или на стадии возражений на акт проверки, независимо от того, выявляет ли инспекция реальные суммы по сделке, способствовать выявлению и подтверждению этих сумм (представлять документы, расчеты, взаимодействовать с реальными исполнителями и техническими компаниями);
- во-вторых, определить и подтвердить суммы, которые были уплачены фактическим исполнителям за услугу, и отделить их от сумм, относящихся к «теневому обороту» (применительно к данному случаю – от сумм денежных средств, обналиченных не только непосредственно техническими компаниями, но и физическими лицами (водителями)). Предполагается, что налогоплательщик сможет учесть расходы лишь в той части, на которую не распространялась схема обналичивания на всех стадиях и которая действительно являлась оплатой фактически оказанных услуг.

Следует отметить, что в рассматриваемом деле выводы сформулированы применительно к ситуации умышленного создания налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения. Вопрос, будут ли соответствующие требования предъявляться в случае осведомленности налогоплательщика о взаимодействии с «технической» компанией, но в ситуации создания схемы не им, а контрагентом, остается открытым.

Налогоплательщикам, которые не участвовали в схеме и не знали о техническом характере контрагента, нужно сосредоточиться на доказательствах отсутствия умысла, проявлении коммерческой осмотрительности при выборе контрагента и невозможности выявления его «технического» характера. Если эти доказательства будут приняты, то при осуществлении налоговой реконструкции может быть применен расчетный метод.

.....

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросу необоснованной налоговой выгоды, а также оказать юридическую помощь в ведении споров по данному вопросу.