



Кирина Людмила Сергеевна

доктор экономических наук, профессор

профессор департамента налоговой
политики и таможенно-тарифного
регулирувания Финансового университета при
Правительстве РФ
kirina304@yandex.ru

Kirina Lyudmila Sergeevna

doctor economic sciences, professor

professor of Department of tax policy and custom-
tariff adjusting of the Financial university under the
Government of the Russian Federation

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ И ПРАКТИКА ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

В настоящее время конфликт между налогоплательщиками и государством в лице налоговых органов неизбежен по причине наличия в налоговых правоотношениях диаметрально противоположных интересов данных субъектов. Целью настоящей статьи является обзор практики обжалования налогоплательщиками актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц при помощи различных общенаучных и частно-научных методов исследования (в том числе анализа, систематизации и раскрытия полученной информации). В 1-ой части статьи описана действующая в настоящее время процедура обжалования актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц; отражены факторы, способствующие эффективному разрешению споров при досудебном урегулировании; во 2-ой части статьи приведены типичные ситуации конфликтов и отражена практика их разрешения в судебном порядке.

Ключевые слова: налоговые споры, обжалование актов налоговых органов, досудебное урегулирование, судебная практика.

TAX DISPUTES AND PRACTICE OF THEIR PERMISSION

Currently, the conflict between taxpayers and state tax authorities is inevitable because of the presence in tax legal relations are diametrically opposed to the interests. The aim of this article is a review of the practice of appeals by taxpayers of decisions of tax authorities and actions (inaction) of their officials with the help of various General scientific and private-scientific methods of research (including analysis, systematization and disclosure of the information received). The article describes the current procedure for appealing acts of tax authorities and actions (inaction) of their officials, factors contributing to effective dispute resolution in pre-trial settlement and in court, statistics and the practice of resolving the above disputes.

Keywords: tax dispute, appeals against acts of tax authorities, pre-trial settlement, judicial practice.

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации [1] (далее – Конституция) каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы, в то же время «человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства», и гарантия такой защиты регламентирована статьями 45, 46 Конституции.

Общий открытый перечень способов защиты прав содержится в статье 12 Гражданского кодекса Российской Федерации [2] (далее – ГК РФ), в соответствии с которым выделяются такие формы защиты прав налогоплательщиков, как юрисдикционная, при которой право на защиту реализуется через государственные и иные, уполномоченные государством осуществлять защиту прав, органы, и неюрисдикционная, где право на защиту реализуется самостоятельными действиями управомоченного лица.

При реализации юрисдикционной формы выделяются два порядка: административный, при котором налогоплательщик обращается за защитой своих прав к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему неправомерное действие, и судебный [3].

Необходимо отметить, что у физических лиц, в отличие от организаций, область распространения прав на обжалование актов налоговых органов, неправомерных действий (бездействия) их должностных лиц намного шире, поскольку им предоставлено право обращения за защитой к Уполномоченному по правам человека в соответствии со статьями 15 и 16 Федерального конституционного закона от 26.02.1997 № 1-ФКЗ «Об уполномоченном по правам человека в РФ».

Согласно статье 137 Налогового кодекса Российской Федерации [4] (далее – НК РФ) каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Следует отметить, что с 01 января 2014 года обжалование организациями и физическими лицами в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц производится только после их обязательного обжалования в досудебном порядке. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий либо бездействия их должностных лиц предусмотрен в Главе 19 раздела VII НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В настоящее время НК РФ предусмотрено два порядка обжалования решений – апелляционный и общий.

Согласно статье 101.2 НК РФ обжалованию в апелляционном порядке (в течение одного месяца со дня получения налогоплательщиком) подлежит не вступившее в силу решение, а вступившее в силу решение – в общем порядке. В то же время стоит отметить, что решения, вынесенные налоговым органом в порядке статьи 101.4 НК РФ, вступают в силу с момента вынесения данного решения и могут быть обжалованы налогоплательщиками в течение одного года с момента вступления в силу.

В соответствии со статьей 142 НК РФ жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами.

Таким образом, когда досудебные способы урегулирования налоговых споров физическими лицами и организациями исчерпаны, для защиты своих прав и законных интересов налогоплательщики вправе обратиться в суд.

Дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации [5] (далее – АПК РФ), с особенностями, установленными в главе 24 АПК РФ.

Формы обращения в арбитражный суд в соответствии со статьей 4 АПК РФ представлены в таблице 1.

Решение арбитражного суда первой инстанции, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в суд апелляционной инстанции. В соответствии со статьей 259 АПК РФ апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после принятия арбитражным судом первой инстанции обжалуемого решения.

При этом, согласно пункту 1 статьи 273 АПК РФ, вступившие в законную силу решения арбитражного суда первой инстанции и постановления арбитражного суда апелляционной инстанции могут быть обжалованы в порядке кассационного производства полностью или в части при условии, что иное не предусмотрено АПК РФ, лицами, участвующими в деле, а также иными лицами в случаях, предусмотренных АПК РФ.

Кассационная жалоба может быть подана в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления в законную силу обжалуемого решения, постановления арбитражного суда, если иное не предусмотрено АПК РФ.

Таблица 1. *Формы обращения физических лиц и организаций в арбитражный суд при разрешении спорных вопросов*

Форма	Вид спора
Исковое заявление	По экономическим спорам и иным делам, возникающим из гражданских правоотношений
Заявление	По делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, по делам о несостоятельности (банкротстве), по делам особого производства и в иных случаях, предусмотренных АПК РФ
Жалоба	При обращении в арбитражный суд апелляционной и кассационной инстанций, а также в иных случаях, предусмотренных АПК РФ и иными федеральными законами

Вступившие в законную силу судебные акты, указанные в части 3 статьи 308.1 АПК РФ, могут быть пересмотрены в порядке надзора по правилам главы 36.1 АПК РФ Президиумом Верховного Суда Российской Федерации по надзорным жалобам лиц, участвующих в деле, и иных лиц, указанных в статье 42 АПК РФ.

Надзорные жалобы, рассматриваются в Верховном Суде Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев, если дело не было истребовано, и в срок, не превышающий трех месяцев, если дело было истребовано, не считая времени со дня истребования дела до дня его поступления в Верховный Суд Российской Федерации.

В настоящее время прослеживается положительная тенденция по снижению количества жалоб юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Так, по данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС России), за 9 месяцев 2016 года по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года количество жалоб сократилось более чем на 8,3%, количество судебных споров с бизнесом уменьшилось на 70% по сравнению с 2015 годом, данная тенденция сложилась за счет факторов, указанных в Таблице 2.

Помимо вышеуказанных факторов, начальником Управления досудебного урегулирования налоговых споров Еленой Суворовой на XII Всероссийском налоговом форуме «25 лет налоговой системе России» также были отмечены новые механизмы досудебного урегулирования налоговых споров, такие как налоговый мониторинг и рулинг.

При этом учет судебной практики остается одним из главных факторов, в частности, при подтверждении налоговыми органами получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды.

Согласно информации, предоставляемой ФНС России по судебным спорам с участием налоговых органов города Москвы, общая сумма удовлетворенных за вторую половину 2016 года судами требований налоговых органов составила более 5,1 млрд. руб.

Так, в настоящее время сложилась следующая положительная для налоговых органов правоприменительная практика по вопросам, связанным с получением необоснованной налоговой выгоды:

- в виде снижения процентной ставки по налогу на прибыль до 0% согласно соглашению об избежании

двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.10.2016 по делу №А40-241361/2015);

- в виде неправомерного включения в состав расходов по налогу на прибыль и в состав вычетов по НДС затрат на оплату строительно-монтажных работ по взаимоотношениям со спорными контрагентами (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.09.2016 по делу № А40-144429/15);

- по спорным хозяйственным операциям (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.09.2016 по делу № А40-170277/2015, от 22.08.2016 по делу № А40-209073/2015) [6].

В то же время, несмотря на развитие и положительные результаты досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и налогоплательщиками наибольший интерес представляет анализ правоприменительной практики в области налогообложения, что позволяет сделать соответствующие выводы о необходимости дальнейшего совершенствования российского налогового законодательства с целью устранения имеющих место коллизий. Ниже нами приведены ситуации, анализ которых позволит выявить наиболее характерные недоработки и противоречия путем изучения распространенных претензий налоговых органов к налогоплательщикам и принятых судебных решений по имеющим место конфликтам сторон.

1. Общество привлечено к ответственности за неуплату акцизов в соответствии с пунктом 3 статьи 122 НК РФ путем наложения штрафа в двойном размере. Налоговым органом в решении не установлены и не указаны основания, по которым Общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ за умышленную неуплату акцизов. Необходимо оценить, насколько правомерны действия налогового органа?

Согласно пункту 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таблица 2. Факторы, способствующие эффективному разрешению споров при досудебном урегулировании и в суде.

Порядок обжалования	Вид спора
Досудебный	улучшение качества предпроверочного анализа и доказательственной базы при проведении контрольных мероприятий
	учет судебной практики при проведении налоговых проверок
	объективный пересмотр результатов контрольных мероприятий
	доведение позиции ФНС России до налогоплательщиков через сервисы «Решения по жалобам», «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов»
	выработка единой правоприменительной позиции при рассмотрении жалоб
	оперативное реагирование на нарушение прав налогоплательщиков по результатам рассмотрения жалоб
	повышение эффективности по досудебному урегулированию налоговых споров
	участие налогоплательщиков при рассмотрении жалобы на решения по результатам проверок
Судебный	повышение эффективности участия налоговых органов в судах
	совместная судебная-правовая работа контрольного и юридического блоков налоговых органов

В соответствии с пунктом 4 статьи 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

При этом в соответствии с пунктом 8 статьи 101 НК РФ налоговое законодательство устанавливает обязанность налогового органа излагать в решении о привлечении к ответственности обстоятельства совершенного правонарушения со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

Между тем из Решения не представляется возможным установить, на основании исследования каких конкретных доказательств налоговый орган пришел к выводу о наличии умысла в действиях Общества, а также об осознании им противоправного характера своих действий.

Минфин России и ФНС России в своем совместном Письме от 16.02.2015 № ЕД-4-2/2294@ подтверждают необходимость выявления и документирования в материалах выездных налоговых проверок фактов совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога.

Арбитражная практика показывает, что суды придерживаются данной позиции и признают привлечение к ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ неправомерным в случае отсутствия обоснованных и документально подтвержденных фактов, указывающих на преднамеренный характер налогового правонарушения (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.10.2015 по делу № А03-20053/2014, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2015 по делу № А76-730/2015 (Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 18.04.2016 оставлено без изменений), Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.09.2014 по делу № А72-9031/2013).

Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10.09.2013 по делу № А26-6647/2012 суд указал, что «ни в материалах дела, ни в акте выездной налоговой проверки, ни в решении Инспекции не указаны обстоятельства и основания, позволяющие бесспорно квалифицировать действия Общества в качестве именно умышленной неуплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Такие доказательства и ссылки на них отсутствуют и в кассационной жалобе. Следовательно, правильным следует признать вывод апелляционного суда о том, что налоговый орган не доказал наличия в действиях Общества умысла в совершении налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 122 НК РФ, в силу чего решение Инспекции в названной части подлежало признанию недействительным и по этому основанию».

Таким образом, налоговый орган в Решении не приводит доводов и доказательств умышленного совершения противоправных действий Обществу, не указывает конкретного круга лиц, преднамеренно осуществляющих противоправные действия, не устанавливает виновность должностных лиц, тем самым не подтверждая правомерность привлечения Общества к налоговой ответственности на основании пункта 3 статьи 122 НК РФ.

2. По мнению налогового органа, Общество неправомерно указывало в отгрузочных документах вид продукции ЛГФ (фракция лигроино-газойлевая), тогда как фактически отгружался прямогонный бензин, реализация которого является объектом налогообложения акцизами согласно статье 182 НК РФ.

Указанный вывод налоговым органом сделан на основании технического анализа косвенной информации о процессе производства и реализации, по результатам которого, специалисты Налогового органа самостоятельно (без привлечения Эксперта) ответили на вопрос об отнесении вещества, изготовляемого и реализуемого Обществом, к прямогонному бензину, соответствующему определенным техническим критериям. Встает вопрос о правомерности выводов налогового органа.

Согласно статье 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы Российской Федерации – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 95 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

В обязательном для применения налоговыми органами письме № ГД-4-3/4721@ от 17.03.2014 «По вопросу уплаты акциза» ФНС России указала, что «при возникновении вопросов, связанных с отнесением нефтепродукта к подакцизным товарам, налоговый орган может руководствоваться сведениями, отраженными в техническом регламенте, в паспорте нефтепродукта и в заключении экспертизы, проведенной налоговыми органами в соответствии со статьей 95 Налогового кодекса».

В пункте 10.2 Письма ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» указано, что «наиболее приоритетное значение имеют следующие виды экспертиз: идентификационная экспертиза по установлению принадлежности товара к однородной группе товаров или контролируемому перечню товаров».

Судебная практика по схожим делам подтверждает, что привлечение эксперта в подобных случаях необходимо для всестороннего и полного исследования фактических обстоятельств дела.

Например в Постановлении ФАС Поволжского округа от 10.07.2013 по делу № А55-13427/2012 указано: «По результатам проведения технической экспертизы установлено, что согласно данным паспортов качества, продукт выкипает при интервале температур от 30°C до 215°C при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба, что соответствует определению статьи 181 НК РФ, следовательно, является прямогонным бензином и признается подакцизным товаром. Как установлено судами, общество обратилось с заявлением в налоговый орган с просьбой поставить перед экспертом дополнительные вопросы касающиеся технологии производства абсорбента. Между тем, налоговым органом письмом от 19.12.2011 № 08-42/002 обществу сообщено о невозможности постановки дополнительных вопросов перед экспертом, поскольку указанные в заявлении общества вопросы налоговый орган посчитал не относимыми к предмету экспертизы... Между тем, как следует из материалов дела и подтверждено представителем налогового органа в судебном заседании, налоговый орган не воспользовался своим правом и не заявил ходатайство о проведении дополнительной или повторной экспертизы... Суды предыдущих инстанций верно указали, что налоговым органом необоснованно не приняты поставленные заявителем дополнительные вопросы, которые не расширяли предмет экспертизы, не свидетельствовали о необходимости представления эксперту дополнительных материалов для исследования, а были направлены на всестороннее и обоснованное исследование технологии производства продукции нефтехимии, а также на разъяснение понятийного аппарата категории «процесса перегонки» и процесса «химические превращения». При таких обстоятельствах, суды сделали правильный вывод о несоответствии обжалуемого решения инспекции от 28.12.2011 № 08-42/65 Налоговому кодексу Российской Федерации, поскольку налоговым органом не представлено безусловных доказательств отнесения спорного абсорбента к прямогонному бензину и соответственно к подакцизному товару».

В ситуациях, когда оценка фактов требует специальных познаний, а налоговый орган не реализует свое право на привлечение эксперта, установленное статьей 95 НК РФ, технические выводы, сделанные налоговым органом, не принимаются во внимание судами.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.04.2013 по делу № А56-45941/2012: «Суды первой и апелляционной инстанций правомерно отклонили данный довод Инспекции и указали, что никаких экспертиз сотрудниками Инспекции в соответствии с правилами статьи 95 НК РФ не проводилось. Сведений о том, что сотрудники Инспекции, проводившие осмотр, обладают необходимыми познаниями для таких выводов, налоговым органом не представлено».

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.06.2011 по делу № А01-315/2010: «Судебные инстанции не приняли доводы инспекции о подписании счетов-фактур неустановленными лицами, указав, что налоговый орган, не обладая специальными познаниями в области исследования почерка, при проведении

проверки не воспользовался правом, предоставленным ему статьей 95 Налогового кодекса Российской Федерации, для привлечения эксперта и проведения почерковедческой экспертизы. Визуальное сличение подписей не является доказательством, подтверждающим их различие. Полномочий для переоценки этих выводов у суда кассационной инстанции в силу требований статей 286 и 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не имеется».

Кроме того, статья 95 НК РФ ставит определенные гарантии прав налогоплательщика, направленные на объективность и законность результатов экспертного исследования:

- согласно пункту 2 статьи 95 НК РФ вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта;
- согласно пункту 7 статьи 95 НК РФ проверяемое лицо имеет право:

- 1) заявить отвод эксперту;
 - 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
 - 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
 - 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
 - 5) знакомиться с заключением эксперта.
- согласно пункту 10 статьи 95 НК РФ в случае недостаточной ясности или полноты заключения назначается дополнительная экспертиза.

Между тем, проведя экспертизу самостоятельно без соблюдения положений статьи 95 НК РФ, налоговый орган существенно ущемил права налогоплательщика:

- не дал возможности проверить компетенцию, наличие соответствующего образования и опыта проведения экспертиз в области нефтяного дела, энергетики, метрологии и систем производства измерений;
- не дал возможности заявить отвод эксперту;
- не дал возможности просить о назначении эксперта из числа указанных Обществом лиц;
- не дал возможности представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- не дал возможности присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- не дал возможности ознакомиться с заключением эксперта до завершения проверки и просить проведения дополнительной экспертизы в случае недостаточной ясности или полноты заключения;
- не ознакомил с правами налогоплательщика при проведении экспертизы.

Как следует из Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2009 № 928-О-О, «статья 95 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возможность привлечения эксперта в случаях, когда возникает потребность в использовании специальных познаний, определяя их сферу и общую характеристику - наличие специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле - и одновременно устанавливая гарантии соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков при проведении экспертизы (пункты 6, 7 и 9), что позволяет получить при осуществлении мероприятий налогового контро-

ля достоверную и объективную информацию для целей налогообложения».

В соответствии с пунктом 4 статьи 101 НК РФ не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ.

Данное положение подтверждается также и материалами судебной практики. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 17393/10 указано, что «в силу пункта 4 статьи 101 Кодекса при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением Кодекса». Как указал ВАС РФ в Определении от 06.03.2008 № 2291/08, доказательства совершенного налогоплательщиком нарушения только тогда могут считаться таковыми, когда они собраны в строгом соответствии с требованиями НК РФ.

Кроме того, согласно части 2 статьи 50 Конституции РФ доказательства, полученные с нарушением закона, признаются не имеющими юридической силы.

В этой связи выводы Налогового органа о соответствии физико-химических свойств произведенной и реализованной продукции техническим характеристикам, установленным подпунктом 10 пункта 1 статьи 181 НК РФ, являются незаконными и недопустимыми.

3. Единственным доказательством налогового органа, свидетельствующим о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды, является довод о подписании первичных документов неустановленными и неуполномоченными лицами, значащимися руководителями спорных контрагентов. Какие аргументы можно привести в опровержение указанной позиции?

Действующее законодательство не обязывает субъекта хозяйственных отношений осуществлять проверку подлинности подписи, поставленной контрагентом на первичных документах.

Указанная позиция основывается на правовой позиции ВАС РФ (Постановление ВАС РФ от 16.01.2007 № 11871/06, Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09) о том, что вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельным, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, позволяющих усомниться в добросовестности налогоплательщика, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной.

Как указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 по делу № А11-1066/2009: «Обязанность по составлению счетов-фактур, служащих основанием для применения налогового вычета налогоплательщиком - покупателем товаров (работ, услуг), и отражению в них сведений, определенных статьей 169 Кодекса, возлагается на продавца. Следовательно, при соблюдении контрагентом указанных требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

При отсутствии доказательств не совершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора (в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент), а также иных обстоятельств, упомянутых в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

4. Проблема касается минимального набора возможных действий и документов, необходимых для подтверждения проявления должной осмотрительности налогоплательщиком в случае судебного разбирательства по вопросу признания налоговым органом нереальности осуществленной сделки.

Для предупреждения налогового спора до заключения договора Обществом необходимо получить документы, подтверждающие правоспособность контрагента и полномочия его руководителя, а именно:

- копия решения о назначении генерального директора;
- копия приказа о назначении генерального директора;
- выписка из ЕГРЮЛ;
- копия Устава;
- копия решения об образовании;
- копия свидетельства о государственной регистрации юридического лица с печатью соответствующего налогового органа;
- копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе с печатью соответствующего налогового органа;

Обществу до момента подписания договора следует воспользоваться источниками открытой информации в сети Интернет для проверки контрагента. В частности, это касается следующих позиций:

- отсутствие в списке лиц, связь с которыми по указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц, невозможна (<https://service.nalog.ru/baddr.do>);
- отсутствие в списке лиц, в отношении которых факт невозможности участия (осуществления руководства) в организации установлен (подтвержден) в судебном порядке (<https://service.nalog.ru/svl.do>);
- отсутствие в реестре недобросовестных поставщиков (<http://rnp.fas.gov.ru>);
- отсутствие в Едином федеральном реестре сведений о банкротстве (<https://ban.krot.fedresurs.ru>);
- отсутствие судебных разбирательств в отношении ненадлежащего исполнения своих обязанностей перед контрагентами (<http://kad.arbitr.ru>).

Наряду с этим, организации следует обосновать причину выбора указанного контрагента (более привлекательные условия, рекомендации, репутация, известность, и так далее).

Обществу следует проверить доступную информацию о показателях хозяйственной деятельности контрагента (например, Спарк) на предмет размера уставного капитала, показателей выручки и рентабельности,

периода функционирования, наличия достаточных материальных и трудовых ресурсов для исполнения сделки. Возможен также запрос в налоговый орган по месту регистрации контрагента на наличие у него задолженности по налогам и сборам.

В судебной практике и письмах Минфина России совершение даже части указанных выше действий признается достаточным для проявления должной осмотрительности.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 по делу № А26-11225/2009 указано следующее: «Вступая в обязательственные правоотношения по поставке товара, предприниматель не удостоверился в правоспособности ООО «Эйв» и в государственной регистрации этой организации в качестве юридического лица; не запросил правоустанавливающих документов у юридического лица, от имени которого выполнены документы, равно как не воспользовался общедоступной информацией о государственной регистрации контрагента, находящейся на официальном сайте регистрирующего органа в сети Интернет в соответствии со статьей 6 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Предприниматель не предпринял указанных мер и на стадии исполнения сделки, осуществляя оплату приобретаемых товаров (угля) наличными денежными средствами. Следовательно, предприниматель действовал без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента (предполагающих проверку правоспособности, то есть установление юридического статуса, возникновение которого обусловлено государственной регистрацией юридического лица, личности лица, выступающего от имени юридического лица, а также наличия у него соответствующих подтверждаемых документально полномочий на совершение юридически значимых действий)».

В настоящем случае все действия, с наличием которых ВАС РФ связал проявление должной осмотрительности, были соблюдены. Обществом были проверены учредительные документы и исследована информация, содержащаяся на официальном сайте ФНС России

<https://egrul.nalog.ru/>.

- В отношении запрошенных Обществом у контрагента документов:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.02.2016 по делу № А40-433/2015 «Установлено, что обществом проявлена должная степень осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, перед заключением договоров запрошены учредительные документы от контрагентов, копии свидетельств о государственной регистрации юридического лица и о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения, паспорта генеральных директоров, выписки из государственного реестра юридических лиц»;

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.11.2015 по делу № А40-179026/14 «Добросовестность и должная осмотрительность при выборе контрагента заявителем подтверждена, доказательств обратного не представлено. Судами установлено, что заявителем запрошены у ООО «МаксиДом» первичные документы, подтверждающие

правоспособность и дееспособность контрагента (свидетельство о государственной регистрации юридического лица; выписка из ЕГРЮЛ контрагента на момент заключения договора; решение участника контрагента о назначении генерального директора и др.)».

- Определение ВАС РФ от 20.04.2010 по делу № А12-4503/2009 «Изучив судебные акты по делу и доводы заявителя, судебная коллегия приходит к выводу о том, что оснований, предусмотренных статьей 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации для передачи дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, не имеется. Данные о государственной регистрации своих контрагентов общество проверяло и исходило из сведений об этих обществах, внесенных налоговыми органами в Единый государственный реестр регистрации юридических лиц».

- В отношении использованных Обществом источников открытой информации в сети Интернет:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.10.2015 по делу № А40-165689/14 «Факт государственной регистрации ООО «ФОРУМ» был проверен налогоплательщиком по официальному сайту Федеральной налоговой службы России, какой-либо информации о том, что гражданин Афонин В. Р. фактически не выполняет обязанности руководителя ООО «ФОРУМ», на официальном сайте налоговой службы не имеется. При вступлении в хозяйственные взаимоотношения с ООО «ФОРУМ» налогоплательщиком были получены копии следующих документов: свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ; свидетельство о постановке на учет в налоговом органе; устав; приказ о вступлении в должность генерального директора; выписка из ЕГРЮЛ».

Постановление ФАС Уральского округа от 06.06.2013 по делу № А07-6787/2012: «Кроме того, судами установлено, что при заключении договоров подряда общество, проявляя должную осмотрительность, удостоверилось в правоспособности контрагентов и их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, а также лицах, имеющих право действовать от имени контрагентов, на основании общедоступных сведений в сети Интернет на сайте налогового ведомства, а также учредительных документов».

Минфин России в письме от 16.02.15 № 03-01-10/6845 указал, что для проявления должной осмотрительности налогоплательщиками могут быть использованы содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц сведения (ЕГРЮЛ), представленные регистрирующим органом в соответствии с пунктом 2 статьи 6 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», в том числе с использованием web-технологий, а также сведения о государственной регистрации, размещаемые на официальном сайте регистрирующего органа в сети Интернет.

Согласно позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Информационном письме от 09.06.2000 № 54, правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент завершения его ликвидации. Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр (пункт 3 статьи 49, пункт 2 статьи 51, пункт 8 статьи 63 Гражданского кодекса Российской Федерации).

5. Общество на основании исключения его из списка лиц, которые вправе применять налоговую льготу по налогу на имущество организаций, доплатило налог, подав уточненную налоговую декларацию. По результатам камеральной налоговой проверки Общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога по уточненной декларации. Правомерны ли действия налогового органа?

В соответствии со статьей 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 109 НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, в силу статей 106 и 109 НК РФ вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение (пункт 18 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, является выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

На основании пункта 2 статьи 372 НК РФ налоговые ставки по налогу на имущество организаций устанавливаются законодательными органами субъектов Российской Федерации.

В спорном периоде Общество, исполняя указания законодательного органа власти, установившего пониженную налоговую ставку и причислившего Общество к льготной категории налогоплательщиков, исчислило и уплатило в бюджет правомерную сумму налога.

Таким образом, Общество не может быть привлечено к налоговой ответственности в связи с наличием обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выразившегося в

выполнении Обществом порядка исчисления налога, установленного уполномоченным органом государственной власти.

Данный подход также подтверждается обширной арбитражной практикой.

Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2016 по делу № А60-57512/2015

В данном деле налоговый орган обратился в суд с апелляционной жалобой, согласно которой, по его мнению, в части доначисления пени и штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату налога на имущество организаций судом необоснованно применены положения статьи 111 НК РФ, поскольку письменных разъяснений по вопросу применения льготы не было.

В данном деле судом установлено следующее.

«На территории Свердловской области налог на имущество организаций, а также налоговые льготы по этому налогу, основания, порядок и условия применения льгот установлены Законом Свердловской области от 27.11.2003 г. № 35-03 «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций».

Пунктом 1 ст. 3.1 Закона от 27.11.2003 г. № 35-03 в редакции, действовавшей в спорный налоговый период, установлено, что право уплачивать налог на имущество организаций за 2011-2015 годы в меньшем размере предоставляется организациям, не относящимся к числу организаций, которым предоставлено право не уплачивать этот налог, среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения налогом на имущество организаций, которых увеличилась в налоговом периоде, за который представляется налоговая декларация по этому налогу, по сравнению с предыдущим налоговым периодом, за исключением случаев, когда такое увеличение произошло в результате реорганизации в форме присоединения.

В силу недостаточной юридической техники, условия применения данной льготы изложены без учета указания на то обстоятельство, что льготы распространяются только на налогоплательщиков, среднегодовая стоимость имущества которых увеличилась за счет существенных инвестиционных решений. Впоследствии указанные недостатки в законе были устранены.

Таким образом, суд первой инстанции пришел к верному выводу, что, применяя спорную льготу, заявитель исполнял указания законодателя, изложенные в ч. 1 п. 1 ст. 3.1 Закона Свердловской области от 27.11.2003 № 35-03 «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций», в связи с чем, правомерно признал недействительным решения налогового органа в части штрафа и пени по налогу на имущество.

Довод заявителя апелляционной жалобы о том, что письменных разъяснений по вопросу применения льготы не было, также отклонены судом.

Исходя из буквального прочтения указанной нормы закона следует, что налогоплательщик, применяя рассматриваемую норму, исполнял указания законодателя, изложенные в вышеприведенной норме закона».

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.10.2014 по делу № А63-10551/2013.

По результатам камеральной проверки налогоплательщик привлечен к ответственности по пункту 1

статьи 122 НК РФ за неполную уплату налога на имущество организаций в связи с применением пониженной налоговой ставки налога, впоследствии отмененной, а также начислены пени за нарушение сроков уплаты налога.

Арбитражный суд кассационной инстанции, отменяя решения судов предыдущих инстанций, указал, что «судебные инстанции не учли, что в мотивировочной части решения налогового органа содержится вывод о наличии в действиях налогоплательщика вины в неполной уплате налога на имущество организаций, вызванной применением в спорный период законно установленной ставки налога.

В силу положений статьи 106 Кодекса налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Какие-либо нарушения законодательства о налогах и сборах, как установил суд, общество, применяя действующую норму права, регуливающую величину ставки по налогу на имущество организаций, не совершало. По этим мотивам в его действиях отсутствует и вина в совершении вмененного ему правонарушения, что в силу пункта 2 статьи 109 Кодекса является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Более того, к числу обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, в подпункте 1 пункта 1 статьи 111 Кодекса отнесено выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции.

При этом очевидно, что применение законно установленной ставки налога в силу возложенной на общество обязанности по исчислению и уплате налога с учетом величины налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы является обстоятельством, исключающим вину общества в сравнении с налогоплательщиками, руководствующимися письменными разъяснениями».

6. Поводом доначисления налога на прибыль послужил довод налогового органа о нарушении Обществом пункта 1 статьи 312 НК РФ в связи с непредставлением документов, подтверждающих постоянное местонахождение иностранных банков в государствах, с которыми Российская Федерация имеет международные договоры (соглашения, конвенции), регулирующие вопросы налогообложения. Фактически подтверждающие документы были представлены налоговому органу, однако получены Обществом после выплаты дохода иностранной организации. Правомерна ли позиция налогового органа?

Нормы НК РФ в совокупности с положениями Соглашения, а также сложившейся арбитражной практикой предполагают возможность освобождения от налогообложения в России дохода иностранной

организации, исходя из ее фактического статуса на момент выплаты дохода как налогового резидента иностранного государства, а не исходя из даты поступления в распоряжение налогового агента соответствующих подтверждающих документов.

В соответствии с позицией Верховного суда РФ, отраженной в определении от 12.01.2015 № 8231-ПЭК14 по делу № А40-14698/2013, в случае, если выплаченные обществом доходы в соответствии с международными соглашениями не облагаются налогом в Российской Федерации и это право документально подтверждено иностранной организацией налоговому агенту, у общества отсутствует обязанность по исчислению, удержанию и уплате налога, даже если документы, подтверждающие постоянное местонахождение организаций-нерезидентов на территории государств, с которыми у Российской Федерации заключены соглашения об избежании двойного налогообложения, были получены после фактической выплаты иностранным организациям дохода. Схожая позиция отражена в Определении Верховного суда РФ от 23.09.2014 по делу № 305-ЭС14-1210.

Минфин России официально признало данный подход в своем письме от 15.07.2015 № 03-08-13/40642:

«Кроме того, суды делают выводы о том, что если контракты российской компании с иностранными контрагентами являются длящимися, то наличие сертификатов резидентства за более ранний и последующий периоды по сравнению с моментом выплаты дохода не влияет на право избежания двойного налогообложения, предусмотренное нормами международных соглашений (Верховный Суд Российской Федерации, Определение от 23.09.2014 по делу № 305-ЭС14-1210)».

В настоящее время решения арбитражных судов по данному вопросу основаны на применении вышеуказанной правовой позиции: Приложение 7 к Письменным пояснениям: Постановление АС Северо-Кавказского округа от 11.05.2016 по делу № А32-7642/2015, Постановление АС Западно-Сибирского округа от 17.02.2016 по делу № А27-7091/2015, Постановление АС Северо-Кавказского округа от 21.07.2015 по делу № А53-20698/2014, Постановление АС Северо-Западного округа от 23.04.2015 по делу № А13-5609/2014, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.06.2012 №А44-219/2010, Постановление ФАС Московского округа от 31.07.2012 №А40-6560/12.

Таким образом, при данных обстоятельствах период получения документа, подтверждающего статус резидентства, не имеет определяющего значения для целей налогообложения с учетом положений международных договоров Российской Федерации, - предоставление иностранными организациями сертификатов в поздние сроки не обязывает их перечислять налог в адрес российского налогового агента для уплаты их в бюджет Российской Федерации.

7. Территориальный налоговый орган в ходе проведения выездной налоговой проверки проверил уровень цены сделки. Насколько правомерны действия налогового органа?

Положения раздела V.1. НК РФ предусматривают особенности применения цен по сделкам в целях налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 105.3 НК РФ цена, установленная договором, признается рыночной, если ФНС

России не доказано обратное или налогоплательщик сам не произвел корректировку. При этом формально НК РФ предусматривает возможность соответствующей проверки цен лишь ФНС России, а не её территориальными органами.

Согласно нормам НК РФ, основание для проверки ФНС России правильности применения цен по сделкам зависит от двух основных моментов: взаимозависимость сторон и контролируемость сделки.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ организация и её участник с долей в уставном капитале более 25 % признаются взаимозависимыми лицами. Соответственно, в рассматриваемом вопросе Общество с каждым участником является взаимозависимыми.

Между тем само по себе наличие взаимозависимости лиц не является достаточным основанием для проверки ФНС России правильности применения цен по сделкам. Контролируемыми признаются лишь сделки, удовлетворяющие критериям пункта 2 статьи 105.14 НК РФ (например, сумма дохода за год). Исходя из анализа указанных положений и имеющейся у нас информации о деятельности Общества следует вывод об отсутствии оснований для признания планируемых сделок как контролируемых.

Обращаем внимание, что на практике остается не до конца решенным вопрос об исключительности полномочий ФНС России по проверке рыночности цен: некоторые территориальные органы исходят из того, что у них также есть такое право в отношении сделок между взаимозависимыми лицами, которые не являются контролируемыми исходя из критериев пункта 2 статьи 105.14 НК РФ.

В настоящий момент Минфин России указывает на то, что сделки, не признаваемые контролируемыми, не могут являться предметом ни проверки ФНС России, ни камеральных и (или) выездных налоговых проверок территориальных налоговых органов:

«При определении суммы доходов по сделкам для целей статьи 105.14 Кодекса ФНС России вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню с применением методов, предусмотренных положениями главы 14.3 Кодекса (пункт 9 статьи 105.14 Кодекса). При этом необходимо отметить, что положения указанной главы предусматривают возможность использования методов при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами исключительно ФНС России.

В свою очередь, в силу абзаца третьего пункта 1 статьи 105.17 Кодекса контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок. Одновременно в силу совокупности иных норм Кодекса, которые предусматривают, что оценка сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ в целях применения методов, предусмотренных статьей 105.7 Кодекса, производятся ФНС России, территориальные налоговые органы не имеют полномочий производить соответствующие действия с целью проверки соответствия сумм полученных доходов рыночному уровню в рамках выездных и камеральных налоговых

проверок. (Письмо Минфина России от 19.06.2015 № 03-01-18/35527)

Более того, 11.04.2016 Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации вынесла определение по делу № А63-11506/14 и установила, что территориальные налоговые органы в рамках камеральных и выездных налоговых проверок не вправе контролировать рыночный уровень цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

Однако на практике территориальные налоговые органы продолжают самостоятельно контролировать рыночность цен, в связи с чем, налоговый риск доначисления налогов и штрафов присутствует до сих пор, несмотря на высокую вероятность обжалования данного решения налогового органа в суде.

8. Ситуация по выявлению и оценке налоговых рисков сделки по продаже имущества организации ее собственнику, являющемуся ИП, применяющим УСН.

Существует риск признания налоговым органом неправомерности действий Общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, контролирующие органы могут прийти к выводу о том, что деловая цель данной сделки отсутствует, фактической целью сделки является перевод имущества на льготный режим налогообложения, исключающий или минимизирующий уплату налога на имущество.

В данном случае суды при разрешении налогового спора могут встать на сторону налоговых органов.

Так, Верховный суд РФ в Определении от 13.10.2014 по делу № А40-114483/13 согласился с доводами судов предыдущих инстанций о том, что налогоплательщиком была получена необоснованная налоговая выгода в виде неуплаты налога на имущество и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль в результате совершения хозяйственной операции по продаже принадлежащего ему нежилого помещения взаимозависимому лицу, не являющемуся плательщиком налога на имущество.

ФАС Московского округа в Постановлении от 16.06.2014 по делу № А40-114483/13 согласился с доводами налогового органа о том, что активы общества выводились на взаимозависимое лицо, не являющееся плательщиком налога на имущество, с целью экономии по налогу на имущество.

Также ФАС Московского округа в Постановлении от 11.04.2013 по делу № А40-49819/12-99-280 установил, что обществом и его взаимозависимым контрагентом (индивидуальный предприниматель в лице сына генерального директора общества) совершены согласованные действия, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды и уклонение от налогообложения, при сделке купли-продажи оборудования по заниженной цене.

ФАС Поволжского округа в Постановлении от 08.03.2011 по делу № А55-14014/2010 указал на то, что суд апелляционной инстанции сделал правильный вывод о том, что заключение обществом договора купли-продажи помещения магазина и доли в праве собственности на земельный участок своему учредителю было направлено на получение необоснованной налоговой выгоды в связи с отсутствием деловой цели данной сделки.

В большинстве случаев необоснованная налоговая выгода вменяется налогоплательщику при дальнейшей передаче взаимозависимым лицом (учредителем) приобретенного имущества в аренду организации-продавцу, что, однако, не исключает аналогичный судебный подход при отсутствии у Общества доказательств реальной деловой цели заключаемых сделок.

Дополнительным или самостоятельным основанием для вменения необоснованной налоговой выгоды лицам может быть ликвидация общества в непродолжительный период (менее года) после продажи объектов недвижимости и связанный с ней довод о том, что сделки купли-продажи объектов недвижимости направлены на прикрытие фактически имевшей место ликвидации общества с распределением имущества между его участниками (в рамках которой НДСФЛ участников определяется исходя из рыночной стоимости полученного имущества).

9. Налоговый орган отказал налогоплательщику в вычетах по НДС в связи с несоответствием информации об импортном товаре в ГТД и в счет-фактурах. Встает вопрос о правомерности действий налогового органа.

Доводы налогового органа о расхождении данных в счетах-фактурах и ГТД не могут свидетельствовать о нереальности совершения хозяйственных операций между сторонами и не влияют на право принятия налогоплательщиком НДС к вычету в силу статей 171, 172 НК РФ, так как налоговым законодательством не предусмотрена обязанность налогоплательщика, приобретающего импортные товары, проверять номера ГТД, указанные в выставленных поставщиками счетов-фактурах.

Согласно абзацу 2 подпункт 15 пункт 5 статьи 169 НК РФ налогоплательщик, реализующий товары, страной происхождения которых не является РФ, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Следовательно, в силу прямого указания в законе налогоплательщик, покупающий товары, не может нести ответственность за достоверность содержащихся в выставленных ему счетах-фактурах сведений о номерах таможенных деклараций, соответствия наименования товара и страны происхождения, в связи с чем последствия, предусмотренные пунктом 2 статьи 169 НК РФ, к нему не применимы. Иными словами, ответственность за достоверность указанных в счетах-фактурах сведений лежит на налогоплательщиках, реализующих товары.

Таким образом, налогоплательщик-покупатель не несет бремя негативных правовых последствий за несоответствие сведений о номере грузовой таможенной декларации, указанных поставщиком, сведениям, представленным таможенным органом, за указание поставщиком номера грузовой таможенной декларации, наименование товара в которой не совпадает с наименованием товара в счете-фактуре, а также за неверное указание страны происхождения товара.

Данная позиция подтверждается обширной арбитражной практикой, согласно которой суды отказывают налоговым органам в возложении налоговой ответственности на покупателей импортных товаров в случае

неверного отражения данных ГТД в счет фактурах, указывая на отсутствие как законодательного требования к такой проверке, так и на отсутствие возможности самостоятельной проверки хозяйствующим субъектом (ФАС Поволжского округа от 01.04.2014 по делу № А72-12341/2012, ФАС Московского округа от 31.01.2013 по делу № А40-26457/2012, ФАС Московского округа от 28.02.2013 по делу № А40-56451/2012, постановление, ФАС Северо-Кавказского округа от 07.02.2013 по делу № А32-38889/2011).

10. Налоговый орган в рамках выездной налоговой проверки отказал налогоплательщику в признании расходов по налогу на прибыль по взаимоотношениям с контрагентами, признанными однодневками. Однако реальность самого товара и его поставки конечным потребителям налоговый орган не отрицает. При этом доходы налогоплательщика от этих операций налоговым органом не исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль. Насколько правомерны действия налогового органа?

Не оспаривая реальность поставки Обществом товара конечным потребителям, налоговый орган неправомочно не определил сумму налога, подлежащую уплате в бюджет в порядке подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

В связи с отсутствием у налогового органа сомнений в наличии спорного товара, в его перевозке (поставке) конечному потребителю и наличием спора только в части невозможности его приобретения у спорных контрагентов, налоговый орган должен был определить действительное налоговое обязательство по правилам, установленным подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика, а также применяемых аналогичными налогоплательщиками цен.

Разъясняя порядок применения указанной нормы, в пункте 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» ВАС РФ указал: «судам необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы... Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими».

В судебном деле со схожими фактическими обстоятельствами, Президиум ВАС РФ также указал на необходимость определения реального размера затрат «... 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». (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 по делу № А71-13079/2010-А17).

Указанные выше позиции ВАС РФ актуальны в настоящее время и активно применяются судами, что подтверждается арбитражной практикой по аналогичным делам.

Представляет интерес Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.08.2016 по делу № А40-147870/2015.

Арбитражный суд Московского округа пришел к следующим выводам: «... в связи с установлением факта реального наличия спорного товара, и доказанностью невозможности его приобретения обществом у спорных контрагентов, налоговый орган должен был определить действительное налоговое обязательство по правилам, установленным подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, с учетом данных аналогичных операций самого налогоплательщика, а также применяемых аналогичными налогоплательщиками цен.»

В указанном деле налоговый орган предъявлял аналогичные претензии налогоплательщику: «... материалами дела подтверждено, что общество в отсутствие реальных взаимоотношений с ООО «Энерготехнология» и ООО «Химводснаб» в проверяемом периоде создало формальный документооборот с участием данных контрагентов с целью искусственного увеличения расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, уменьшения налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет... По результатам анализа представленных налогоплательщиком для подтверждения заявленных вычетов счетов-фактур было установлено что товар, приобретенный ЗАО «Инвестэнергоснаб» - импортный. Между тем по результатам сверки данных ГТД, указанных в счетах-фактурах, с данными о товаре, содержащимися в счетах-фактурах, были установлены многочисленные несоответствия... Документы, представленные обществом по взаимоотношениям с ООО «Элекс», от имени указанной организации подписаны неустановленным и неуполномоченным лицом. ООО «Элекс» фактически не могло осуществить поставку товара, указанного в товарных накладных и счетах-фактурах, представленных заявителем для подтверждения расходов и вычетов».

Особый интерес представляет Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.05.2016 по делу № А32-25357/2015.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа указал следующее «согласно пункту 1 Постановления Президиума ВАС № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной в случае недостоверности сведений, содержащихся в представленных налогоплательщиком документах. Следовательно, при установлении недостоверности представленных обществом документов и предположений 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».

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 13.08.2015 по делу № А40-202283/14, постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2016 № А40-212245/14, постановление Арбитражного суда Московского округа

от 03.07.2015 по делу № А40-21724/2014 и других судебных актов.

Таким образом, налоговый орган, признавая расходы на поставку товара не соответствующими законодательству РФ о налогах и сборах, вырвал одну хозяйственную операцию из общего процесса поставки товара конечному потребителю, организованному Обществом и не определил реальные налоговые обязательства Общества, что противоречит подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, пункту 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, а также сложившейся судебной практике.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что в настоящее время вырабатывается единая правоприменительная концепция построения благоприятных взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами с учетом результатов досудебного урегулирования налоговых споров, судебной практики, что, безусловно, способствует повышению эффективности принимаемых государственными органами решений в области экономики и налогового права.

Литература:

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) [Электронный ресурс]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.05.2017).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://go.gl/p41Ljv> (дата обращения: 12.05.2017).
3. Кириенко А. П. Защита прав налогоплательщиков в Российской Федерации [Текст] / А. П. Кириенко ; М-во образования и науки Российской Федерации, Байкальский гос. ун-т экономики и права. - Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2012. - 83 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: части первая и вторая : по состоянию на 10 октября 2015 г. : с учетом изменений, внесенных Федеральными законами от 13 июля 2015 г. № 214-ФЗ, 232-ФЗ. - Москва : Проспект : КноРус, 2015. - 1056 с.
5. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ : [ред. от 17.04.2017]. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.05.2017).
6. Ряховский Д. И., Кирина Л. С. Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2017. № 1. - С. 68-79.