

# Изменения в налоговых проверках после внесения в НК РФ статьи 54.1

24 января «Время Бухгалтера»

*Вот уже два года проверки фискалов проводятся с учетом того, что права налогоплательщиков имеют установленные пределы. Наличие таких закрепила статья 54.1 НК РФ. Новелла за это время обросла показательной судебной практикой и разъяснениями властей, иногда скандальными. Последнее как раз из таких, его в конце года подписал министр финансов Силуанов. Далее разберем, что поменялось в проверках бизнеса, какой перелом только намечается, обсудим возможности этому противостоять.*

## **Силуанов запретил уменьшать прибыль на суммы доначислений по НДС**

Глава Минфина объявил, что компании, уличенные в подтасовке налоговых выгод, не вправе претендовать на справедливый пересчет всех налоговых обязательств после доначислений инспекторов.

Силуанов А.Г. объяснил, что практика рассмотрения вопроса поменялась после внесения в НК РФ статьи, очертившей границы прав налогоплательщиков. Ранее суды руководствовались Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. Высшая судебная инстанция предписывала арбитрам реконструировать налоговые обязательства, например, в сторону уменьшения по прибыли после отказа в вычетах по НДС. Нормы, дополнившие кодекс, подобных назиданий не содержат, зато описывают обстоятельства, при которых налогоплательщик лишается возможности уменьшить сумму налогов, указывает глава Минфина.

Так, согласно пункту 1 ст. 54.1 недопустимо намеренно занижать налоговую базу, искажая реальные факты деятельности. В соответствии с пунктом 2 уменьшить налоговые платежи можно при одновременном соблюдении двух условий:

- сделка не преследует в качестве основной цели неуплату или зачет налога;
- обязательства по ней исполнила сторона договора или тот, к кому соответствующая обязанность перешла по закону или соглашению.

Несоблюдение перечисленных требований исключает для компании возможность уменьшения налоговой базы по прибыли и НДС. Силуанов подчеркивает, что статья не содержит каких-либо специальных процедур (таких, как пересчет налоговых обязательств) в зависимости от налога, по которому произведены доначисления (налог на прибыль или НДС). Значит, запрещено учитывать расходы на товары и услуги, в вычетах по которым было отказано.

[ПИСЬМО Минфина РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904](#)

## ПРИМЕЧАНИЕ РЕДАКЦИИ:

Обращаем внимание, что в обозреваемом письме позиция Минфина построена на том, что разъяснения постановления № 53 после внесения в кодекс ст. 54.1 не применяются. У юристов возникает закономерный вопрос: чем подкреплена такая уверенность, ведь актов об отмене спорного постановления не принималось и официально оно считается действующим? Позиция, высказанная назначенным накануне на пост главы ФНС Егоровым Д.В., из письма службы от 24.07.2019 № ЕД-19-2/201 это подтверждает. Чиновник констатирует, что и после вступления в силу ст. 54.1 действует принцип презумпции добросовестности налогоплательщика. Это утверждение дословно цитирует п. 1 постановления № 53, но косвенно находит отражение и в отдельных положениях НК РФ (п. 7 ст. 3, п. 6 ст. 108). Чтобы окончательно разобраться в вопросах действия регламента, далее прибегнем к более распространенным рассуждениям налоговиков и судей.

### **Несоблюдение условий статьи 54.1 лишает компанию ее налоговых прав**

Компания в 2017 году подала уточненную декларацию по НДС за IV квартал 2014 года. Фирма заявила к возмещению почти 13 млн рублей по счетам-фактурам от трех поставщиков, два из которых к моменту корректировки уже закрылись, а один находился в стадии ликвидации. Налоговая запросила подтверждающие документы и провела расследование, обнаружив большое количество нестыковок. Так оказалось, что в отгрузочных документах и счетах-фактурах указаны недостоверные адреса получения товаров, подписи на путевых листах фальсифицированы, в выписках по счетам не отражены расчеты за материалы, а у контрагентов не было ресурсов для осуществления спорных поставок. В вычетах фирме отказали, и она обратилась в суд.

Фемида поддержала доводы фискалов и отказала компании в праве на проведение реконструкции налоговых обязательств по спорным сделкам расчетным путем. Арбитры указали, что ст. 54.1 не обязывает налоговиков определять реальные результаты операций, информация о которых искажена налогоплательщиком. Судьи подчеркнули, что положения статьи являются законодательной новеллой, а значит, не могут быть смягчены судебной практикой, устоявшейся до ее введения.

Свои выводы арбитры подкрепили разъяснениями из писем ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ Четвертого арбитражного апелляционного суда от 18.12.2019 № 04АП-6295/2019**

## ПРИМЕЧАНИЕ РЕДАКЦИИ:

В письмах, указанных арбитрами, ФНС озвучила собственное толкование положений новой статьи. В решении, приведенном далее, судьи взяли на себя труд подробно проанализировать их содержание. Негативные выводы фискалов, используемые судьями в приведенном здесь решении, Фемида сочтет в корне неверным. В связи с этим напоминаем, что в соответствии с п. 2 правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009, письма федеральных органов исполнительной власти не являются нормативными правовыми актами. Они не могут содержать правовых норм, быть направлены на их установление, изменение или отмену, а содержащиеся в них разъяснения не могут рассматриваться в качестве общеобязательных государственных предписаний. Поэтому судебные решения, основанные лишь на письмах проверяющих, можно и даже необходимо обжаловать в целях формирования правильной правоприменительной практики.

### **Суд: запрет на реконструкцию задолженности противоречит позиции высших судов и нормам кодекса**

Компании отказали в вычетах и учете расходов по поставкам через фирмы-прослойки. Решение инспекторов организация обжаловала в суде. Фискалы попытались убедить арбитров, что ст. 54.1 как законодательная новелла предполагает, что при отсутствии реальных отношений с заявленными контрагентами, даже при реальности движения товаров от третьих лиц и осуществлении расходов, налогоплательщик не вправе их учесть. Судьи с эти поспешили не согласиться со следующей аргументацией.

### **ТАБЛИЦА: «Положения законодательства и судебной практики, подтверждающие законность реконструкции налоговой задолженности»**

№	Позиция суда, норма кодекса	Реквизиты регламента
1.	Противоречия в документах, подтверждающих последовательность движения товаров от изготовителя к покупателю, но не опровергающих факта поступления товара в его адрес, не могут являться основанием для возложения негативных последствий	Пункт 31 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2017)» от 16.02.2017
2.	При непроявлении должной осмотрительности при выборе контрагента реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам	Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12

3.	Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания данной операции	Пункт 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25
4.	Налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случае невозможности исчислить налоги по данным учета	Подпункт 7 ч. 1 ст. 31 НК РФ
5.	Расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.	Пункт 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57
6.	Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты	Определение КС РФ от 29.09.2015 № 1844-О
7.	Инспекторы, завершившие проверку компании, обязаны обладать всей полнотой информации о ее деятельности, осуществленной в проверенном периоде	Определения ВС РФ от 13.09.2016 № 310-КГ16-5041, от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478
8.	Признание налоговой выгоды необоснованной предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом	Определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О
9.	Выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает именно доначисления расчетным путем, а не применения дополнительной санкции в виде отказа в использовании подлежащей ставке налога (использования более высокой ставки)	Определение ВС РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961

Из указанного суд сделал вывод, что выявление налоговым органом недобросовестных, в том числе умышленных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды:

- не снимает с налогового органа обязанностей по определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, хотя и возлагает на последнего риски, связанные с применением расчетного метода;
- не является основанием для искажения данного размера вследствие отказа в принятии расходов по соответствующим операциям при полном учете связанных с ними доходов;
- не является основанием для применения не предусмотренных законом дополнительных санкций в виде неучета расходов, отказа в применении подлежащей ставки налога.

Судьи подчеркнули, что нормы налогового законодательства, на основании которых высшими судебными инстанциями были выработаны вышеизложенные правовые позиции, не претерпели изменений и с введением в действие ст. 54.1 НК РФ.

Ссылки на упомянутые письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ суд отклонил как основанные на неверном толковании норм права.

Высказанная в них позиция ставит в неравное положение налогоплательщиков, вовсе не представивших на проверку никаких документов, и компании, «первичка» которых не соответствует требованиям ст. 54.1 НК РФ. Исходя из логики чиновников, первые имеют право на перерасчет, а вторые его лишены. Такой подход противоречит принципам справедливости и правовой определенности. Буквально же спорная статья запрещает применять налоговую выгоду именно по недостоверным документам, но не освобождает фискалов от обязанности установить реальный размер налогов, подлежащих уплате по соответствующим операциям.

*ПОСТАНОВЛЕНИЕ Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2019 № 07АП-8985/2019*

*Документ включен в СПС "КонсультантПлюс"*

#### ПРИМЕЧАНИЕ РЕДАКЦИИ:

Указанные и дополнительные доводы судей по делу ищите в Решении Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 № А27-17275/2019.

#### **Норма с двойным дном: почему статье 54.1 не придали обратной силы**

Первыми касательно новой нормы разгорелись споры об ее обратной силе. Исходя из пояснительной записки к проекту о ее внесении, положение разработано с целью защиты добросовестных налогоплательщиков. Нормативные акты, устанавливающие

дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, имеют обратную силу согласно п. 3 ст. 5 НК РФ.

Однако на практике суды отказались применять статью к правоотношениям, возникшим до вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ. Арбитры указывали на порядок, установленный документом: фискалы должны применять новые положения к проверкам деклараций, представленных после дня вступления поправок в силу, а также к выездным проверкам и проверкам взаимозависимых лиц, решения о назначении которых вынесены после этого дня (Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2018 № 17АП-2146/2018-АК).

Точку в вопросе поставил Конституционный Суд. Фемида не нашла изъяна в установленном порядке применения новеллы. Арбитры указали на исключительное право законодателя решить вопрос об обратной силе принимаемых актов.

*ОПРЕДЕЛЕНИЕ Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 № 1717-О  
«Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной  
ответственностью «СибТрансАвто» на нарушение конституционных прав и свобод  
статьей 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в  
часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»*

*Документ включен в СПС "КонсультантПлюс"*

#### ПРИМЕЧАНИЕ РЕДАКЦИИ:

По нашему мнению, позиция об обратной силе, высказанная КС РФ, дополнительно подтверждает, что ст. 54.1 нельзя однозначно признать улучшающей права всех налогоплательщиков. Однако грамотное применение ее положений, ссылки на многочисленные примеры судебной практики в пользу добросовестных предпринимателей, требования законодательства к налоговым инспекторам и даже некоторые разъяснения чиновников в суде могут быть результативнее, чем это было возможно до 2017 года. Примеры далее.

Со вступления в силу статьи 54.1 НК РФ нарушения контрагента не мешают вычетам

Компании доначислили НДС на сумму 890 тыс. рублей. Фискалы признали незаконными вычеты по счетам-фактурам, в которых продавец выделил налог, в то время как спорные операции НДС не облагались в соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ. При этом ИФНС указала, что порядок применения налоговой льготы нарушил налогоплательщик, заявив вычеты в декларации.

Фирма обжаловала решение инспекторов в суде.

Арбитры отметили, что ошибку допустил именно продавец, который ошибочно отнес сделку к объекту налогообложения НДС. При этом согласно п. 3 ст. 54.1 НК РФ нарушения, допущенные контрагентом, не могут стать основанием для отказа налогоплательщику в праве на уменьшение налога. Фемида также напомнила налоговикам, что об обязательности применения нормы с момента ее введения сказано в письмах ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, исключающих формальный подход при проведении проверок.

*РЕШЕНИЕ Арбитражного суда города Москвы от 11.12.2018 № А40-116604/18-108-3175*

*Документ включен в СПС "КонсультантПлюс"*

**Конституционный Суд постановил смягчить нормы кодекса об НДС в связи с введением статьи 54.1**

Высшая судебная инстанция сочла, что в ряде случаев сделки с компаниями-банкротами могут облагаться НДС. В связи с этим законодателям придется пересмотреть запрет на это, установленный в пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ. Поводом для рассмотрения нормы послужил запрос судей из арбитража Центрального округа.

Суд разбирал дело об отказе в вычетах по счетам-фактурам, выставленным несостоятельным продавцом. Инспекцию поддержал вышестоящий налоговый орган и две судебные инстанции, однако кассации для вердикта потребовалось экспертное мнение КС РФ.

Фемида пришла к выводу, что покупатель может применять спорные вычеты, если только не будет установлено, что он и конкурсный управляющий банкрота знали, что продавец не сможет уплатить налог в бюджет из-за большого количества непогашенных долгов.

Кроме того, инспекторам было предписано не доначислять НДС по таким операциям, если они, участвуя в рассмотрении банкротного дела должника, не предприняли попытки прекратить его деятельность. Судьи указали, что если фискалы не противились дальнейшему выпуску продукции фирмой, признанной банкротом, то несправедливо отказывать в праве на вычеты по оформленным ею счетам-фактурам.

Вывод о том, что запрет, установленный пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ, должен быть смягчен, судьи обосновали тем, что защита бюджета от сделок, исполненных только лишь с целью не платить налоги, и так закреплена в ст. 54.1 кодекса.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Конституционного суда РФ от 19.12.2019 № 41-П

«По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа»

Документ включен в СПС "КонсультантПлюс"