

# Как поймать налоговиков на ошибках в применении статьи 54.1 НК

Какие особенности статьи 54.1 НК инспекторы игнорируют

Из-за каких ошибок налоговики проигрывают в судах

Как определить степень риска для своей компании

Валерий Проворотов,  
ведущий налоговый юрист ColemanLegalServices

**Ф**НС признала, что инспекторы совершают множество ошибок, применяя статью 54.1 НК. В распоряжении «ПНП» оказалось письмо, в котором руководство рекомендует региональным налоговикам пересмотреть работу с доказательствами умысла по уклонению от уплаты налогов. Соблюдение статьи 54.1 НК — под личной ответственностью руководителей УФНС.

## Слабые места налоговиков

Статья 54.1 НК содержит положения, исключаящие формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов (п. 3 ст. 54.1 НК). ФНС про-

анализировала работу нижестоящих органов и нашла несколько слабых мест. Например, инспекторы делают выводы о нарушении законодательства без фактических доказательств вины. Или же в качестве доказательств берут недостатки в оформлении первичной документации. Кроме того, проверяющие часто используют разрозненные сведения, которые могут быть лишь одним из признаков правонарушения. Однако для доказательства преступления необходим комплекс свидетельств, а не отдельные ссылки на массовость директора или адреса регистрации (постановление АС Уральского округа от 13.06.2017 № А60-46837/2016).

Инспекторы ленятся полностью проводить мероприятия налогового контроля. Это приводит к проигрышам в судах

(постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 № А09-13473/2016). Сбор информации тоже хромает: проверяющие используют федеральные информационные ресурсы для того, чтобы сделать выводы о нарушении законодательства. Однако не берут во внимание обстоятельства, опровергающие эти сведения (решение ФНС от 10.03.2017 № СА-4-9/4322@).

### **Дела, в которых налоговики проиграли**

В качестве примеров формального подхода к сбору доказательственной базы ФНС приводит несколько проигрышных дел для налоговиков дел.

**Забыли доказать нереальность поставки.** Инспекторы решили, что налогоплательщик создал формальный документооборот с поставщиками для возмещения НДС. Контрагент был не в силах поставить товар: у него не было ресурсов ни для производства товара, ни для его покупки. Вывод о формальном документообороте налоговики сделали на основании ответов заводов проводникового оборудования. Требование о запросе информации фискалов было расплывчатым, поэтому производители подтвердили факт отгрузки лицам, не являющимся контрагентами первого и второго звеньев.

Однако компания полностью оплатила товар. Факт сделки подтверждали документы. Претензии контролеров касались взаимоотношений контрагента налогоплательщика с контрагентом вто-

рого звена, а не самой операции (постановление АС Северо-Западного округа от 03.08.2017 № А26-2438/2016).

**Не проанализировали все документы.** Инспекторы решили, что бумаги, которые представила компания, недостоверные и не свидетельствуют о фактическом выполнении работ. На этом основании контролеры отказали в вычете НДС. Однако суд установил, что налогоплательщик представил все необходимые для получения вычета документы: договор подряда, счета-фактуры, акты о приемке. Несоответствий в документах налоговики не нашли. Поскольку проверяющие не проводили почерковедческую экспертизу, доказательств фиктивности бумаг у них не было. А вот строительство действительно было. Это подтвердили допросы свидетелей.

Инспекторы пытались возразить и указывали на то, что контрагенты занимались обналичкой в интересах налогоплательщика. Однако они даже не допросили лиц, которым перечислили деньги (постановление Семнадцатого ААС от 04.05.2017 № А71-12720/2016).

**Формально проверили компанию.** Налоговики отказали в вычетах НДС, потому что контрагента не оказалось по адресу, указанному в ЕГРЮЛ. Кроме того, проверяющие посчитали, что у него недостаточно трудовых и производственных ресурсов.

Суд отклонил доводы инспекции. Компании показали договоры поставки и надлежащим образом оформленные

## как проверяют налоговые проверки

счета-фактуры, подтверждающие факт получения товара. Кроме того, налогоплательщик представил журналы учета въезжающего и выезжающего транспорта с данными государственных номеров и наименованием груза. Факт получения и использования товара фискалы не опровергли. Более того, встречные проверки подтвердили, что контрагент отражал начисление НДС к уплате в бюджет в своих книгах продаж (постановление Девятнадцатого ААС от 17.08.2017 по делу № А14-1201/2017).

### **Не учли персонал по договорам ГПХ.**

В качестве одного из признаков преступного умысла налоговики указывают на отсутствие у компании персонала, транспорта или помещения. Однако они не проверяют, привлекает ли налогоплательщик работников по гражданско-правовым договорам либо арендует технику и офис. На такую невнимательность указывают ФНС и суды (постановления АС Уральского округа от 11.04.2017 № А76-578/2016, Семнадцатого ААС от 04.05.2017 № А71-12720/2016, АС Центрального округа от 22.09.2017 № А54-1428/2016).

### **Формально подошли к квалификации товара.**

Налоговики отказали в вычете из-за того, что при ввозе шкур налогоплательщик не представил ветеринарные свидетельства. Суд указал, что после переработки шкуры перестают быть товаром животного происхождения (постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 № А09-13473/2016).

### **Не учли транспортные накладные.**

Налоговики нашли противоречия в товарно-транспортных накладных и отказали в вычетах. Однако инспекторы не учли, что компания осуществляла поставку своими силами. Поэтому такие бумаги не могут служить основанием для оспаривания права на вычеты (решения ФНС от 04.10.2017 № СА-4-9/19983@, от 05.04.2017 № СА-4-9/6380@).

### **Не доказали аффилированность контрагента и налогоплательщика.**

Налоговики построили дело на нескольких признаках: контрагент не исчислял и не платил НДС с выручки, имел массовые адрес, учредителя и руководителя, представлял нулевую отчетность, не выдавал справки по форме 2-НДФЛ. Более того, инспекторы заявляли о транзитном характере движения средств на счетах с последующим обналичиванием. Однако проверяющие не доказали аффилированность контрагента к налогоплательщику и отсутствие деловой цели заключения договора (постановление АС Поволжского округа от 22.06.2017 № А12-48165/2016).

### **Сослались на отсутствие расчетных счетов.**

Налоговики отказали в вычете, поскольку правопреемник контрагента обладал признаками анонимной структуры: у него не было расчетного счета. Но суд указал, что для доказательства согласованных действий по уходу от налогов этого мало. Компания представила первичку, чего было достаточно для получения вычета НДС (постановление АС

## ФНС проанализировала работу нижестоящих органов и нашла несколько слабых мест

Уральского округа от 13.06.2017 № А60-46837/2016).

**Сделали вывод на основании информационных ресурсов.** Сведения в федеральных базах, отражающие проблемность контрагента (несдача отчетности, массовый директор и учредитель) без опровержения реальности поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), не основание для доначисления НДС. ФНС рассмотрела несколько жалоб налогоплательщиков, которые пострадали из-за того, что их выделила программа АСК-НДС, а инспекторы не проверили информацию (постановления АС Северо-Кавказского от 07.06.2017 № А32-26347/2016 и Центрального округов от 24.07.2017 № А62-2682/2016, Второго ААС от 21.09.2017 № А29-1948/2017).

**Визуально проверили подписи.** Еще одна жалоба пришла от налогоплательщика, которому отказали в вычетах, решив, что у него поддельные документы. Однако инспекторы вместо назначения почерковедческой экспертизы просто визуально сравнили подписи (решение ФНС от 15.11.2017 № СА-4-9/23142, постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 № Ф10-3568/2017).

**Не учли альтернативные маршруты.** В ходе проверки налоговики запросили данные у ГИБДД о передвижении автомобилей контрагента по определенным маршрутам. Получив информацию, они заявили о том, что машины по дорогам

не ездили, а значит и поставок не было. Суд установил, что путь, указанный в товарно-транспортных накладных, имел несколько вариантов проезда от пункта загрузки до пункта разгрузки. Налоговики не запрашивали информацию по всем альтернативным маршрутам и не проанализировали отрезок дороги, на котором нет камер системы «Поток» (постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 № А09-13473/2016).

### Как не стать жертвой формализма

Налоговикам самим невыгодно формально подходить к проверкам. Об этом им в очередной раз напоминает ФНС со ссылкой на информационный ресурс «Налоговые споры». Основная доля отмененных вышестоящими налоговыми органами и судами решений приходится на камеральные проверки. Поэтому служба настойчиво рекомендует инспекциям унифицировать подходы и тщательнее отбирать доказательную базу.

Налогоплательщики также могут подготовиться, чтобы не дать налоговикам поводов придирается по формальным признакам. Случаи, в которых инспекторы обратят внимание на компанию, перечислены в приказе ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, а также письмах от 21.06.2017 № 03-12-11/2/39116, от 05.06.2017 № ЕД-4-15/10588.

Проверьте свою компанию по списку подозрительных признаков. Само по себе их наличие автоматически не влечет

### Чем 54.1 НК отличается от постановления Пленума ВАС № 53

Статья, устанавливающая пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы, появилась в НК летом 2017 года (Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК).

ФНС считает, что введение статьи 54.1 НК не является кодификацией правил, ранее сформулированных в постановлении Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Это новый подход к регулированию проблемы злоупотребления налогоплательщиками правами при исчислении и уплате налогов (письмо ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@). Теперь в случае искажения све-

дений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, отражаемых в налоговом и бухгалтерском учете, инспекторы вправе скорректировать налоговые обязательства в полном объеме (ст. 54.1 НК, письмо ФНС от 16.08.2017 № СА-4-7/16152).

Для проведения такой корректировки налоговые органы обязаны доказать одно из условий:

- цель операций налогоплательщика – неуплата налога или его возврат;
- обязательство по сделке исполнило лицо, не являющееся стороной договора с налогоплательщиком.

По мнению ФНС, главная составляющая успеха при доказывании необоснованной налоговой выгоды – признание нереальности сделки (письмо ФНС от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@).

налоговых доначислений – если вы найдете у себя один-два признака, то налоговики вряд ли вами заинтересуются. А вот сочетание сразу нескольких параметров чревато углубленной проверкой:

- регистрация по массовому адресу;
- наличие массового директора и (или) учредителя;
- отсутствие по адресу регистрации;
- отсутствие информации о местонахождении контрагента;
- отсутствие расчетных счетов у контрагента компании;
- отсутствие перечисления контрагентом денежных средств в счет уплаты обязательных платежей;

- непредставление контрагентом среднесписочной численности, неуплата страховых взносов;
- непродолжительный срок жизни контрагента;
- наличие исполнительных производств на большие суммы у контрагентов;
- совпадение IP-адресов отправки отчетности/платежных поручений;
- отсутствие у контрагентов имущества, материальных ресурсов;
- отсутствие высококвалифицированного персонала, способного выполнять технически сложную работу;
- нахождение контрагента и налогоплательщика в разных субъектах;

## Единообразия в правилах применения статьи 54.1 НК в арбитражной практике нет

- отсутствие при запросе у налогоплательщика документальных подтверждений полномочий лиц, представляющих контрагентов;
- руководители контрагента не получают доход либо получают минимальный доход в сравнении с оборотом;
- отсутствие деловой переписки, а также процесса согласования работ;
- доверенности на представление интересов выданы представителям, зарегистрированным (проживающим) в других субъектах РФ;
- открыто (закрыто) множество расчетных счетов (более 10);
- движение денег по расчетным счетам носит транзитный характер;
- расчетные счета открыты в банках, отличных от места регистрации организации-контрагента.

### В каких случаях суды ссылаются на статью 54.1 НК

Единообразия в правилах применения статьи 54.1 НК в арбитражной практике нет. Большинство судов все еще ссылается на постановление Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (решение АС Волгоградской области от 27.04.2018 № А12-45213/2017, постановление АС Московского округа от 17.10.2018 № А40-128631/2017). Основная причина такой тенденции в том, что суды сейчас анализируют результаты проверок, проведенных до вступления статьи 54.1 НК в силу.

В июле 2018 года КС поставил точку к вопросам применения статьи 54.1 НК к правоотношениям, возникшим до ее принятия (определение КС от 17.07.2018 № 1717-О). Общество обратилось в КС с жалобой о признании неконституционной статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ. Истец указывал, что арбитраж неверно толкует закон, запрещая ретроспективное толкование положений 54.1 НК. Однако КС счел, что такой запрет продиктован общим принципом действия закона на будущее время (ст. 54 и 57 Конституции, ст. 5 «Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени» НК).

Впрочем, в арбитражной практике ссылок на 54.1 НК не так и много. Например, Арбитражный апелляционный суд Рязанского округа одновременно ссылался как на постановление ВАС № 53, так и на пункт 3 статьи 54.1 НК (дело № А54-6886/2016). Отказывая налоговикам, арбитры обращали внимание на формальный подход к делу. Инспекторы не старались доказать нереальность операции налогоплательщика, а просто прошлись по общим признакам, потенциально свидетельствующим о наличии преступного умысла.

В деле № А32-16237/2018 суд со ссылками на постановление ВАС № 53 и статью 54.1 НК суд, наоборот, отказал компании. Фискалы доказали, что основная цель организации — получение необоснованной налоговой выгоды. Поставку товара производили не контрагенты первого звена, а непосредственные производители товара.