

ОБЗОР

ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, СФОРМИРОВАННЫХ ФНС РОССИИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ
РАССМОТРЕНИЯ ЖАЛОБ (АПЕЛЛЯЦИОННЫХ ЖАЛОБ) НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

1. Коротко о том, как правильно считать налоговые обязательства по результатам налоговых проверок

1.1 Налоговая реконструкция при получении документов от фактических продавцов

Дата решения: 29.06.2022

Номер решения: КЧ-4-9/8076@

Налоговый орган, вынесший решение: Центральный аппарат ФНС России

Статья нормативно-правового акта: Статья 54.1 НК РФ

Вид налога: Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций

Нормативно-правовой акт: Налоговый кодекс Российской Федерации

Тема спора: Расчет недоимки по НДС и налогу на прибыль организаций при приобретении товаров у реальных поставщиков через проблемных контрагентов (технические компании), при получении документов от реального поставщика (импортера)

Позиция налогового органа, решение которого оспаривается: Налогоплательщик в ходе налоговой проверки не раскрыл сведения и документы, которые бы позволили определить его налоговые обязательства.

Позиция налогоплательщика: Налоговый орган не оспаривает реальность приобретения товаров. В ходе налоговой проверки налоговый орган получил документы от реального поставщика, которые позволяли определить размер потерь бюджета.

Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:

Инспекцией установлен факт нарушения Обществом положений статьи 54.1 НК РФ, выразившийся в приобретении у импортера продукции через фирмы "однодневки".

В ходе проверки Инспекцией было установлено, что Обществом через подконтрольных проблемных контрагентов у импортера приобретены товары.

Сотрудники импортера подтвердили, что взаимодействие с Обществом осуществлялось напрямую, минуя спорных контрагентов, указав в качестве контактных лиц его сотрудников.

Товар от реального поставщика доставлялся Обществу минуя спорных контрагентов, что подтверждалось представленными в ходе налоговой проверки транспортными накладными.

Инспекция располагала сведениями (информацией) о стоимости приобретенных товаров и сумме НДС, уплаченной импортером при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Кроме того, в ходе налоговой проверки от импортера Инспекцией получены документы, связанные с реализацией товаров в адрес проблемных контрагентов.

Наличие документов (информации), позволяющих осуществить перерасчет действительных налоговых обязательств налогоплательщика, подтверждено информацией, представленной Управлением.

Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2023 N 790-О, по смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства (Постановления от 03.06.2014 N 17-П, от 06.06.2019 N 22-П, от 19.12.2019 N 41-П, от 31.03.2022 N 13-П и др.).

Положения статьи 54.1 НК РФ, определяющие пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, по сути, направлено на установление допустимых границ вмешательства налоговых органов в хозяйственную деятельность налогоплательщика с учетом необходимости обеспечения выявления необоснованного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

Статья 54.1 НК РФ не препятствует определению действительного размера налоговой обязанности конкретного лица, которая определяется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела с учетом полномочий, предоставленных им налоговым законодательством.

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в письмах от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@, налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по спорным операциям с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определении от 15.12.2021 N 305-ЭС21-18005.

На основании вышеизложенного ФНС России признала необоснованным доначисление Обществу НДС и налога на прибыль организаций без учета документов, связанных с реализацией импортером товаров в адрес проблемных контрагентов, представленных импортером.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России частично удовлетворила жалобу Общества.

<...>

1.2 Налоговая реконструкция при наличии информации о ГТД (ТД)

Дата решения: 06.07.2023

Номер решения: БВ-3-9/8893

Налоговый орган, вынесший решение: Центральный аппарат ФНС России

Статья нормативно-правового акта: Статья 54.1 НК РФ

Вид налога: Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций

Нормативно-правовой акт: Налоговый кодекс Российской Федерации

Тема спора: Расчет недоимки по НДС и налогу на прибыль организаций при приобретении товаров у импортеров через проблемных контрагентов (технических компаний)

Позиция налогового органа, решение которого оспаривается: Налогоплательщик в ходе налоговой проверки не представил сведения и документы, позволяющие определить его налоговые обязательства.

Позиция налогоплательщика: В ходе налоговой проверки налоговый орган установил импортеров, которые ввозили товар на территорию Российской Федерации. Информация о ДТ (ГТД) отражена в счетах-фактурах, представленных налогоплательщиком в ходе налоговой проверки.

Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:

Инспекцией установлен факт нарушения Обществом положений статьи 54.1 НК РФ, выразившийся в приобретении у импортера продукции через фирмы "однодневки".

В ходе проверки налоговым органом было установлено, что Обществом через подконтрольных проблемных контрагентов у импортеров приобретены товары. Сотрудники Общества подтвердили факт прямой поставки от импортеров.

Документы от импортера, позволяющие установить реальные параметры приобретения проблемными контрагентами (техническими компаниями), в ходе проверки получены не были.

Вместе с тем в представленных Обществом счетах-фактурах отражены сведения о таможенных декларациях, на основании которых ввезены товары на территорию Российской Федерации.

При проведении налоговой проверки Инспекции, располагая регистрационными номерами ДТ (ГТД) и сведениями о ДТ (ГТД), содержащихся в "Таможня-Ф", могла рассчитать налоговые обязательства Общества, предоставив налоговые вычеты по НДС в виде налога, уплаченного при ввозе на таможенную территорию РФ, и расходов по налогу на прибыль организаций в виде стоимости импортированных товаров, а также таможенных сборов и пошлин.

Таким образом, налоговый орган располагал необходимыми сведениями для определения налоговых обязательств Общества.

Наличие документов (информации), позволяющих осуществить перерасчет действительных налоговых обязательств налогоплательщика подтверждено информацией, представленной Управлением.

По смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства (Постановления от 03.06.2014 N 17-П, от 06.06.2019 N 22-П, от 19.12.2019 N 41-П, от 31.03.2022 N 13-П и др.).

Положения статьи 54.1 НК РФ, определяющие пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, по сути, направлено на установление допустимых границ вмешательства налоговых органов в хозяйственную деятельность налогоплательщика с учетом необходимости обеспечения выявления необоснованного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

Статья 54.1 НК РФ не препятствует определению действительного размера налоговой обязанности конкретного лица, которая определяется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела с учетом полномочий, предоставленных им налоговым законодательством.

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в письмах от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@, налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по спорным операциям с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определении от 15.12.2021 N 305-ЭС21-18005.

На основании вышеизложенного ФНС России признала необоснованным доначисление Обществу НДС и налога на прибыль организаций без учета сведений (информации) о стоимости приобретенных товаров (оборудования) и сумм НДС, уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России частично удовлетворила жалобу Общества.

<...>

1.3 Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами при дроблении бизнеса

Дата решения: 23.12.2022

Номер решения: КЧ-3-9/14707@

Налоговый орган, вынесший решение: Центральный аппарат ФНС России

Статья нормативно-правового акта: Статья 54.1 НК РФ

Вид налога: Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, УСН

Нормативно-правовой акт: Налоговый кодекс Российской Федерации

Тема спора: Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами, при дроблении бизнеса

Позиция налогового органа, решение которого оспаривается: Суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, при определении сумм налогов при дроблении бизнеса учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Позиция налогоплательщика: Суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, уменьшают доначисленные налог на прибыль организаций и НДС.

Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:

В ходе налоговой проверки Инспекцией установлено, что Обществом и подконтрольными лицами создана схема "Дробление бизнеса", позволившая применять специальный налоговый режим УСН.

Общество, а также подконтрольные лица в проверяемом периоде исчисляли и уплачивали налоги по УСН.

По результатам налоговой проверки Инспекция посчитала, что суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, подлежат возмещению и не уменьшают размер недоимки, доначисленной по итогам налоговой проверки.

Управление при рассмотрении апелляционной жалобы Общества, частично отменяя решение Инспекции, квалифицировало суммы исчисленных и уплаченных подконтрольными лицами налогов как расходы и уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2023 N 790-О, по смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства (Постановления от 03.06.2014 N 17-П, от 06.06.2019 N 22-П, от 19.12.2019 N 41-П, от 31.03.2022 N 13-П и др.).

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в письме от 14.10.2022 N БВ-4-7/13774@, суммы налогов, уплаченные элементами схемы "дробления бизнеса" в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по НДС, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а

также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику-организатору схемы "дробления бизнеса".

Исходя из этого, размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов, уплачивались налогоплательщиком-организатором.

При этом налоги, уплаченные в связи с применением специальных налоговых режимов, являясь фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций, подлежат учету в первую очередь при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок). В данном случае соответствующие суммы налога на прибыль организаций считаются уплаченными в соответствующие даты уплат налогов, произведенных элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов. На основании этого, исходя из конкретных дат "уплаты", производится перерасчет пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, включение сумм налогов, уплаченных подконтрольными лицами, в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, не соответствует порядку определения суммы недоимки по результатам налоговой проверки, доведенному письмом ФНС России от 14.10.2022 N БВ-4-7/13774@.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определениях от 23.12.2022 N 308-ЭС22-15224, от 17.10.2022 N 301-ЭС22-11144, от 21.07.2022 N 301-ЭС22-4481.

ФНС России признала необоснованным расчет недоимки Общества по результатам налоговой проверки без учета сумм налогов, уплаченных подконтрольными лицами.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России вынесла решение о частичном удовлетворении жалобы Общества.

1.4 Пропуск срока на заявление налогового вычета по НДС из-за гражданского спора

Дата решения: 29.03.2022

Номер решения: КЧ-4-9/3740@

Налоговый орган, вынесший решение: Центральный аппарат ФНС России

Статья нормативно-правового акта: Статья 173 НК РФ

Вид налога: Налог на добавленную стоимость

Нормативно-правовой акт: Налоговый кодекс Российской Федерации

Тема спора: Заявление налогового вычета по НДС на основании счета-фактуры, выставленного более чем за три года до проверяемого периода, ввиду гражданского спора

Позиция налогового органа, решение которого обжалуется: У Общества имелись все необходимые документы для заявления налогового вычета по НДС в 4 квартале 2017 года.

Результаты выполненных работ переданы Обществу на основании акта в 4 квартале 2017 года.

Мотивированный отказ от подписания актов выполненных работ Общество контрагенту не направляло, объем и стоимость выполненных работ в рамках судебных дел не оспаривались.

Таким образом, право на налоговый вычет по НДС могло быть реализовано Обществом не позднее 31.12.2020.

Позиция налогоплательщика:

Акты приемки выполненных работ по форме КС-2, справки о стоимости работ и затрат по форме КС-3, итоговые акты приемки выполненных работ Обществом не были подписаны.

Окончательный расчет за выполненные работы (оказанные услуги) Общество с подрядчиком не произвело, в связи с чем подрядчик обратился в суд с исковыми заявлениями о взыскании с Общества задолженности.

После вступления в силу судебных решений в 4 квартале 2020 года по выполненным работам подрядчик в январе 2021 года направил в адрес Общества спорные счета-фактуры, которые были отражены Обществом в книге покупок и в налоговой декларации за 4 квартал 2020 года, поданной в 2021 году.

Также Общество отмечает, что без счетов-фактур, полученных от подрядчика, не могло возникнуть право на налоговые вычеты по НДС.

Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:

Обществом 05.08.2021 в Инспекцию представлена уточненная налоговая декларация по НДС за 4 квартал 2020 года, в которой заявлено право на налоговые вычеты на основании счетов-фактур, датированных 4 кварталом 2017 года.

В 4 квартале 2017 года Обществом получены первичные документы (акты выполненных работ). При этом счета-фактуры в связи с неоплатой Обществом выполненных работ контрагент в адрес Общества не направлял.

После вступления в силу решения Арбитражного суда по гражданскому спору в 4 квартале 2020 года контрагент направил Обществу счета-фактуры.

В соответствии с нормами главы 21 НК РФ налогоплательщик имеет право на налоговый вычет по НДС, если одновременно выполняются следующие условия: приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (пункт 2 статьи 171 НК РФ); товары (работы, услуги) приняты к учету (пункт 1 статьи 172 НК РФ); имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура от поставщика (пункт 1 статьи 172 НК РФ).

Таким образом, право для принятия к вычету НДС по спорным работам (оказанным услугам) возникло у Общества не ранее, чем вступили в силу решения судов (17.11.2020, 15.10.2020, 09.11.2020, 28.09.2020), а также после получения Обществом счетов-фактур от подрядчика (4 квартал 2020 года).

Следовательно, все условия, предусмотренные статьями 171, 172 НК РФ для заявления права на применение налоговых вычетов по НДС по спорным операциям, соблюдены Обществом в 4 квартале 2020 года.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в определении от 25.07.2018 N 308-КГ18-2949, согласно которой из пункта 1 статьи 54 НК РФ финансово-хозяйственные операции учитываются в целях налогообложения при условии их документального подтверждения, то есть при отсутствии неопределенности в том, имеются ли в действительности соответствующие факты хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Также в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, отраженной в Определении от 27.10.2015 N 2428-О, вопрос о реализации права на налоговый вычет по НДС с учетом предусмотренного законодательством срока на его реализацию осуществляется исходя из фактических обстоятельств конкретного дела.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.