



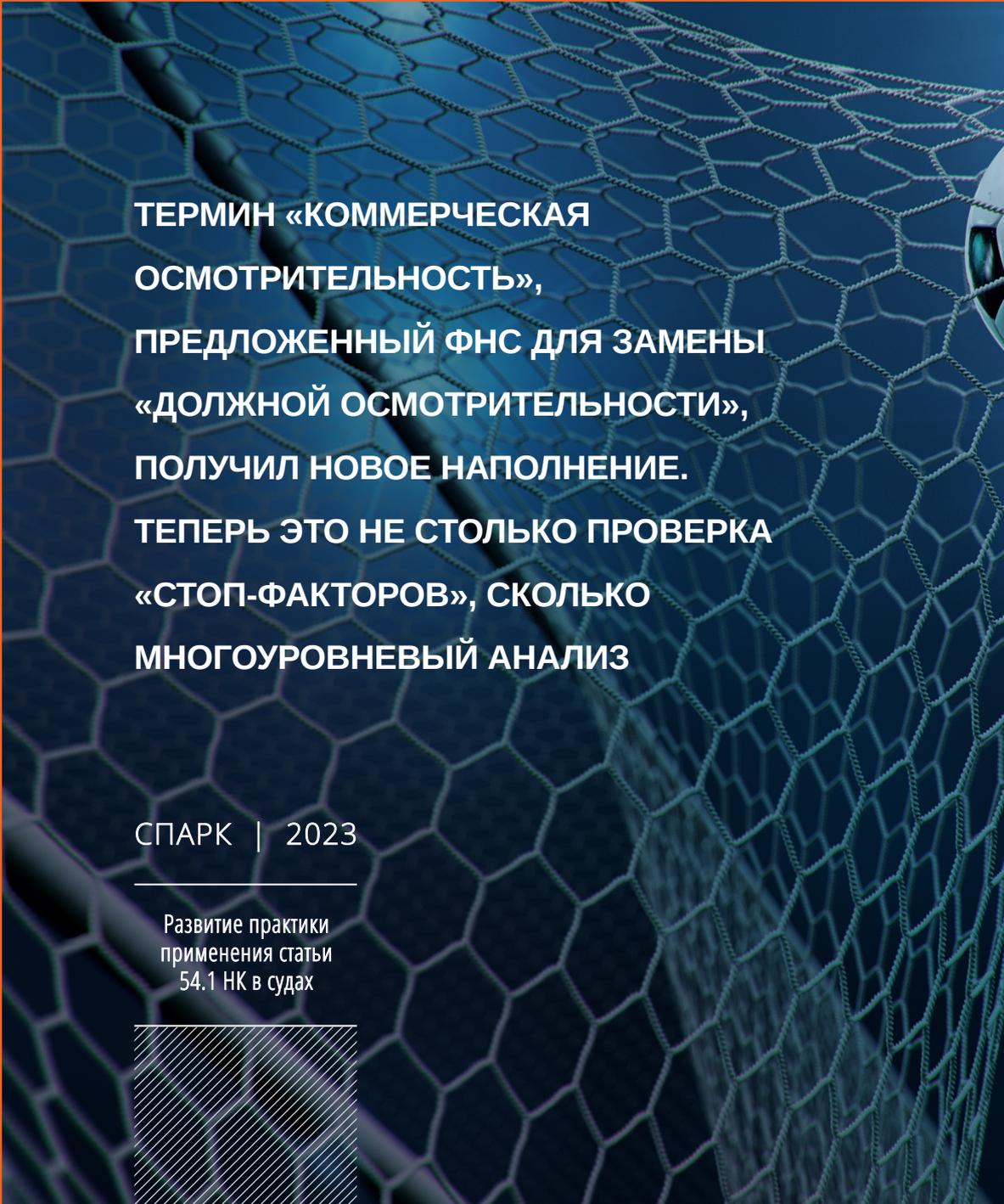
№ 7	МАРТ
	2023

РАЗВИТИЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ  
СТАТЬИ 54.1 НК В СУДАХ



**СПОРНЫЕ, ТЕХНИЧЕСКИЕ,  
НЕДОБРОСОВЕСТНЫЕ –  
И ОПАСНЫЕ**





**ТЕРМИН «КОММЕРЧЕСКАЯ  
ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ»,  
ПРЕДЛОЖЕННЫЙ ФНС ДЛЯ ЗАМЕНЫ  
«ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ»,  
ПОЛУЧИЛ НОВОЕ НАПОЛНЕНИЕ.  
ТЕПЕРЬ ЭТО НЕ СТОЛЬКО ПРОВЕРКА  
«СТОП-ФАКТОРОВ», СКОЛЬКО  
МНОГОУРОВНЕВЫЙ АНАЛИЗ**

СПАРК | 2023

---

Развитие практики  
применения статьи  
54.1 НК в судах





## ОГЛАВЛЕНИЕ

---

Судиться или договариваться? _____	4
Стабилизация правоприменения _____	9
Реконструироваться никогда не поздно ____	13
Последствия виновности _____	16
Неразрешенные проблемы _____	19
Риски налоговых оговорок _____	26

---

«Интерфакс» благодарит за экспертные оценки:

- Екатерину Авдееву, доцента кафедры правового обеспечения рыночной экономики ИГСУ РАНХиГС, члена генсовета «Деловой России», руководителя экспертного центра по уголовно-правовой политике и исполнению судебных актов
- Алексея Артюха, партнера юридической компании Taxology
- Луизу Вознесенскую, начальника юридического отдела аудиторско-консалтинговой группы «АИП»
- Александра Ерасова, партнера юридической фирмы «МЭФ LEGAL»
- Андрея Ермолаева, партнера департамента налогового и юридического консультирования компании Kert
- Антона Никифорова, партнера юридической фирмы «Пепеляев групп»
- Дениса Савина, советника юридической фирмы BGP Litigation
- Александра Чижова, партнера аудиторско-консалтинговой группы Б1

# СУДИТЬСЯ ИЛИ ДОГОВАРИВАТЬСЯ?

# 01

НА СПОРЫ С ПРИМЕНЕНИЕМ СТАТЬИ 54.1 НК РФ ПРИХОДИТСЯ ПОРЯДКА 80% НАЛОГОВЫХ ДЕЛ В СУДАХ

Вступившая в силу в 2017 году статья 54.1 Налогового кодекса (НК) РФ, призванная отделить правомерную налоговую выгоду от незаконной оптимизации, стала главной правовой нормой, которой налоговые инспекторы руководствуются, предъявляя бизнесу претензии из-за реального или кажущегося неисполнения обязательств перед казной. Массовым ее применение стало в последние два года, по мере того как Федеральная налоговая служба (ФНС) отменила порядок, согласно которому вменение налогоплательщикам нарушения этой статьи должно было согласовываться с центральным аппаратом.

*На споры с применением статьи 54.1 НК РФ приходится порядка 80% налоговых дел в судах, отмечает партнер юридической компании Taxology Алексей Артюх. Партнер юридической фирмы «Пепеляев групп» Антон Никифоров оценивает их долю еще выше – около 90%.*

В подавляющем большинстве случаев в судах налоговые споры разрешаются в пользу государства. На сайте ФНС есть документ под названием «Показатели деятельности ФНС России на 2021 год», которые министр финансов Антон Силуанов утвердил 26 мая того года. Среди прочего там указывается, что отношение сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых орга-

нов, к общим суммам по судебным спорам с налогоплательщиками, должно составлять не менее 75%. Опрошенные «Интерфаксом» эксперты единодушны в том, что этот показатель находится именно на таком или даже более высоком уровне.

*«В последние годы в судах примерно 84-85% дел рассматриваются в суммовом выражении в пользу бюджета. В 2022 году эта «чаша» немножко качнулась в пользу налогоплательщика, и чуть меньше 80% стало рассматриваться в пользу бюджета, но я думаю, что это локальные какие-то сдвиги на графике», – говорит партнер Taxology Алексей Артюх.*

Если говорить не о совокупных суммах подтвержденных требований к налогоплательщикам, а о количестве судебных споров, выигранных налоговиками, то тут также наблюдается перевес в их пользу. В 2022 году, по данным Верховного суда (ВС) РФ, в налоговой сфере требования бизнеса удовлетворялись лишь в 25% случаев. Тенденцию нескольких последних лет в свою очередь иллюстрируют данные Судебного департамента при ВС РФ: доля удовлетворенных требований об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц снизилась с 42% в 2017 году до 30% по итогам I полугодия 2022 года.

Период	Окончено производством дел* / Количество рассмотренных дел**				Доля удовлетворенных требований		Доля отклоненных требований	
		с принятием решения		% от окончанных производством	% от принятых решений	% от окончанных производством	% от принятых решений	
		требования удовлетворены	требования отклонены					
I полугодие 2022 года	3 514	2 954	1 049	1 905	30	36	54	64
2021 год	6 730	5 676	2 280	3 381	34	40	50	60
2020 год	6 781		2425		36		64	
2019 год	10 220		3981		39		61	
2018 год	12 102		4641		38		62	
2017 год	11 994		5057		42		58	

Источник: Судебный департамент при ВС РФ

\* Об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. В подавляющем большинстве случаев это споры по результатам налоговых проверок, в которых заявителем выступает налогоплательщик.

\*\* Термин «количество рассмотренных дел» применялся в статистической сводке до 2021 года.

Налоговики стали выигрывать чаще.

На то, что в налоговых спорах суды в большинстве случаев поддерживают налоговые органы, влияет много факторов, говорит **партнер юридической фирмы «МЭФ LEGAL» Александр Ерасов**. Один из них, по его словам, это «профискальный подход судов».

Никифоров из «Пепеляев групп», в свою очередь, отмечает, что для судов ссылка в споре на статью 54.1 НК РФ по-прежнему является своего рода отягчающим обстоятельством, и защита налогоплательщика существенно осложняется, особенно если речь идет о значительной сумме налоговых доначислений.

«Часто приходится наблюдать некоторую предвзятость к аргументам организаций и индивидуальных предпринимателей. К сожалению, судьи исходят из того, что нет дыма без огня: если есть связанность компаний, аффилированность и имеются обвинения в неуплате налоговых платежей, то, скорее всего, претензия обоснована», – отмечает партнер юридической компании «Пепеляев Групп» Антон Никифоров.

Еще один фактор, предопределяющий высокую долю побед налоговых органов в судах, – это разрешение части споров на этапе досудебного разбирательства.

«В настоящее время налоговыми органами и налогоплательщиками чаще предпринимаются меры по установлению действительных налоговых обязательств на досудебных стадиях рассмотрения, что исключает для значительного числа споров судебную перспективу», – констатирует **партнер департамента налогового и юридического консальтинга компании Керт Андрей Ермолаев**.

«До суда доходят только те споры, в которых налоговая служба очень уверена в своих силах», – отмечает Артюх. По его словам, это вообще главная причина того, что ФНС в судах выигрывает настолько часто. «Досудебные фильтры относительно неплохо работают и отсеивают какие-то совсем очевидные вещи там, где налогоплательщик явно прав», – говорит он.

«С какими-то лихими доначислениями, у которых судебная перспектива с точки зрения налоговых органов минимальна, они стараются в суды не идти», – подтверждает Никифоров.

«Если налогоплательщик не спорит с самим фактом обвинения, а только с суммой расчета, то по ней можно договориться с ФНС и даже заключить мировое соглашение, по которому налогоплательщик доплатит бесспорную часть, а с чем-то, наоборот, инспекция согласится, – и доначисления будут уменьшены», – добавляет Артюх из Taxology.

«Согласно официальным данным ФНС, в 2022 году из общего числа поступивших жалоб 48% удовлетворены полностью или частично в пользу налогоплательщика, – напоминает **советник юридической фирмы BGP Litigation Денис Савин** и резюмирует: – Соответственно, досудебное урегулирование налоговых споров остается простым и эффективным способом, позволяющим с минимальными затратами и в кратчайшие сроки восстановить нарушенные права налогоплательщика».

Впрочем, претензии у бизнеса есть.

«Давление налоговых инспекций мы ощущаем значительно больше, чем раньше, – заявил в феврале 2023 года **уполномоченный при президенте РФ по защите прав предпринимателей Борис Титов** на одном из форумов в Российском союзе промышленников и предпринимателей в рамках «Недели российского бизнеса». – Понятно, что сегодня налоговая обеспечивает бюджет доходами, но надо понять, что если мы сегодня будем достаточно жестко вести себя с бизнесом, то бизнесу завтра платить будет вообще нечем. Поэтому мы сами себе подрываем будущее. Надо сегодня, наоборот, выращивать эту курочку, которая золотые яйца несет». По его словам, институт омбудсмена готовит специальный доклад на тему нынешнего состояния налогового администрирования.

У экспертов есть вопросы к проверяющим из налоговых инспекций.

«Нередко встречаются акты и решения, содержащие необоснованные или противоречащие друг другу выводы», – говорит Никифоров из «Пепеляев групп».

Например, по его словам, инспектор может написать, что сделки были фиктивными, хотя этот вывод может противоречить другим сделанным в акте заключениям или не подтверждаться доказательствами.

«При описании примеров потерь бюджета по НДС в цепочке поставщиков для подтверждения отсутствия источника вычета инспекция может описать примеры сделок и представить доказательства

на 20 млн руб., – продолжает Никифоров. – В некоторых случаях установление движения товара по цепочке поставщиков также может выглядеть произвольным. Не анализируются, например, книги продаж, и представленные доказательства не свидетельствуют о движении товара именно через указанные компании».

Чтобы не применять концепции и критерии, закрепленные в решениях ВС РФ и письмах ФНС, в том числе налоговую реконструкцию, инспекторы, по словам Артюха из Taxology, перестают упоминать в тексте актов и решений статью 54.1 НК РФ или термин «дробление» бизнеса. «Мы неоднократно видели подобного рода терминологические противостояния», – делится он опытом, но оговаривается, что это эксцессы. По его словам, они зачастую устраняются уже на досудебном уровне.

Еще одна проблема – большое количество объемных решений, не обусловленных содержательным наполнением.

«Как правило, такие решения состоят из двухсот, трехсот и даже более страниц, и это без приложений. При этом такой размер не обусловлен детальным описанием большого количества значимых фактов. Наблюдая постоянные повторы текста в некоторых решениях налоговых органов, возникает даже подозрение, что такие объемные документы создаются специально для снижения риска детальной проверки», – отмечает Никифоров.

Несмотря на то, что встречаются случаи довольно формального применения статьи 54.1 НК РФ, Ерасов из «МЭФ LEGAL» делится и другим наблюдением: «Во многих проверках прослеживается и обратная тенденция, они становятся все более глубокими, пристальными и тщательными.

И та доказательная база, и та фактология, которую поднимают и собирают налоговые органы в ходе проверок, во многих случаях просто впечатляют. Все чаще встречаются решения налоговых органов размером в тысячу и даже более страниц с очень детальным описанием собранной фактуры и доказательств».

## ЖЕЛАЛ ВРЕДНЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ ДЛЯ БЮДЖЕТА

01 № А27-26158/2020

Заявитель: ООО «Сибирская тепловозная компания»

Сибирская тепловозная компания (СТК) оказывала услуги по ремонту и техническому обслуживанию тепловозов промышленных предприятий в Кузбассе. Для этого компания привлекала своих сотрудников, официально не оформленных работников, а также субпорядчиков. Среди последних были как реально действующие организации (АО «РЖД»), так и «технические» компании (ООО «Промсервис», ООО «Ресурс Плюс», ООО «Ресурс», ООО «Импульс-Е», ООО «Стройрегионснаб»), которые частично передали подряды на исполнение в АО «Томусинское ПТУ» и АО «УК «Северный Кузбасс». Знакомство между собой руководителей компаний, участвующих в «схеме», несложно было установить: гендиректор СТК Владимир Ватлин одновременно был начальником депо в Томусинском ПТУ, а технический директор и второй учредитель СТК Евгений Хомченко возглавлял депо в УК «Северный Кузбасс».

Межрайонная инспекция ФНС № 4 по Кемеровской области – Кузбассу, во-первых, установила, что упомянутые пять «технических» ООО на самом деле реальной деятельности не вели, у них не было необходимых для этого людских и материальных ресурсов. Изучив заявки на пропуск на территорию заказчиков и проведя опросы, проверяющие выяснили, что многие специалисты привлекались для ремонта тепловозов без оформления с ними трудовых или гражданско-правовых договоров. Часть из них были сотрудниками Томусинского ПТУ и УК «Северный Кузбасс», привлекались СТК в свободное от основной работы время.

Во-вторых, инспекторы обнаружили «задвоение» расходов по работам, которые выполнялись для СТК силами РЖД, а затем еще раз проводились по документам с «техническими» организациями, причем по ценам в десять раз более высоким. Те ремонты, которые делались Томусинским ПТУ и УК «Северный Кузбасс», после включения в цепочку СТК и ее «технических» посредников обходились заказчикам в разы дороже. В-третьих, перечисление денежных средств на счета спорных подрядчиков носило транзитный характер, основная часть денег (до 60%) через контрагентов второго и третьего звена была обналичена.

Томусинское ПТУ и УК «Северный Кузбасс», как признали налоговики, были реальными исполнителями. Тем не менее и по сделкам с ними инспекция тоже доначислила налог на прибыль и НДС, объяснив это тем, что «налогоплательщик, оформляя фиктивный документооборот и принимая к учету работы по фиктивным документам, лишил себя права на уменьшение налоговой базы по НДС и налогу на прибыль».

Всего налоговая потребовала от СТК дополнительно перечислить в бюджет 8,57 млн руб. НДС и 11,4 млн руб. налога на прибыль с соответствующими пенями и штрафами.

Заявитель настаивал, что спорные контрагенты реально осуществляют хозяйственную деятельность, а отсутствие у них имущества, материально-технической базы и трудовых ресурсов не препятствует оказанию услуг. По мнению СТК, умысел на совершение налогового правонарушения в ее действиях не доказан. Представители компании утверждали также, что документальных свидетельств «задвоения» расходов по работам и использованным запчастям нет.

В процессе рассмотрения дела налогоплательщик скорректировал требования и оспаривал решение инспекции только в части начисления 1,84 млн руб. по НДС и 8,34 млн руб. по налогу на прибыль. Эти суммы вытекали из реальности выполнения работ Томусинским ПТУ и УК «Северный Кузбасс».

Арбитражный суд Кемеровской области разделил точку зрения налоговиков, что спорные контрагенты СТК «являются «техническими» организациями, деятельность которых направлена на создание «формальных условий» для принятия <...> сумм НДС к вычету и отнесения затрат на расходы, уменьшающие доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, путем создания формального документооборота». Они же использовались для перечисления основной части средств «ряду неправоеспособных организаций с целью обналичивания», полученные деньги «в дальнейшем направлялись на выдачу «серой» заработной платы неофициально

трудоустроенным в ООО «СТК» лицам», отмечается в решении суда. Именно поэтому налогоплательщик не может представить документы по расчетам с реальными исполнителями.

В подобной ситуации теоретически мог бы быть применен расчетный метод определения реальной налоговой обязанности исходя из средних по рынку цен, но суд решил, что в данном случае это недопустимо, так как налоговое правонарушение было умышленным (общество «организовало схему ухода от налогообложения»), реальных исполнителей СТК не раскрыла.

«Не уплачивая в полной мере налоги, Ватлин В.В. (Гендиректор СТК – ИФ) осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий для бюджета от таких действий в виде занижения сумм налогов, подлежащих уплате, и имел намерения получить для себя экономическую выгоду», – говорится в решении Арбитражного суда Кемеровской области. В нем отмечается, что в таких условиях реконструкция поставила бы умышленного правонарушителя в равное положение с законопослушными налогоплательщиками.

С учетом этих обстоятельств требования налоговиков были снижены, но существенно меньше, чем добивалась СТК: на 1,37 млн руб. по НДС и на 1,52 млн руб. по налогу на прибыль.

Седьмой арбитражный апелляционный суд и Арбитражный суд Западно-Сибирского округа поддержали решение суда первой инстанции. Судья ВС РФ отказал в передаче дела на рассмотрение в Судебной коллегии по экономическим спорам (СКЭС).

## НИЗКОАКЦИЗНЫЙ ДИЗЕЛЬ НЕ СРАБОТАЛ

02 № А40-21941/2022

Заявитель: ООО «ТН-АЗС-Запад»

Оспариваемая сумма: 58,63 млн руб., в том числе 16,25 млн руб. доначисленного НДС

Одна из дочерних сбытовых структур ПАО «Татнефть» – ООО «ТН-АЗС-Запад» – изготавливала и реализовывала в качестве дизельного топлива смесь обычного дизеля с керосином КТ-1, акциз на который в несколько раз меньше, чем на дизель, и комплексной присадкой, которая вообще не облагается акцизом. Пропорции в материалах последовавшего по этому поводу судебного разбирательства не приводятся. В розничную цену полученной смеси включался акциз, размер которого был ниже, чем на дизельное топливо.

Законность этой схеме придавали разъяснения Минфина РФ, в том числе полученные по запросу компании «ТН-АЗС-Запад». В них говорилось, что в том случае, если ставка акциза на товар, полученный в результате смешения, равна или ниже ставки акциза хотя бы на один из товаров, использованных в качестве сырья, то такие операции по смешению производством подакцизных товаров не признаются, а лица, их осуществляющие, налогоплательщиками акциза не являются (его включают в цену производители компонентов).

Межрегиональная инспекция ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам № 3 решила, что раз полученную смесь по стандартам можно было отнести к дизельному топливу и продавалась она именно в этом качестве, то весь ее объем должен был облагаться акцизом по ставке для дизеля. Инспекторы обвинили структуру «Татнефти» в «умышленном увеличении объема дизельного топлива» за счет его разбавления «до характеристик, позволяющих отнести его к дизельному топливу, однако без включения в его стоимость сумм акциза».

Это противоречит требованиям статьи 54.1 НК РФ, запрещающей искажать факты хозяйственной деятельности ради занижения налогооблагаемой базы. Поэтому инспекция начислила 90,27 млн руб. акциза, 35,88 млн руб. пеней за его несвоевременную уплату, а заодно 16,25 млн руб. НДС и 42,38 млн руб. пеней по нему, так как этот налог

берется с конечной цены товара, включающей акциз.

При этом налоговики самостоятельно провели фактически налоговую реконструкцию, снизив за проверенные периоды базу по ранее уплаченному налогу на прибыль.

В суде «ТН-АЗС-Запад» упоминала разъяснения Минфина, но протестовала только против пропорционального доначисления НДС. По мнению налогоплательщика, акциз не влияет на налоговую базу по НДС, которая не может быть больше выручки, полученной от потребителей.

Арбитражный суд Москвы счел, что позиция Минфина не имеет значения для разрешения спора. Его письма в рассматриваемом случае – это не нормативные правовые акты, они «не могут являться основанием для разрешения возникшего спора и тем более для освобождения налогоплательщика от необходимости исполнения своих налоговых обязательств», говорится в решении суда.

Первая инстанция признала правоту налоговой службы. Занижение акцизов повлекло уменьшение налоговой базы по НДС, что «связано исключительно с противоправными действиями общества, направленными на получение необоснованной налоговой экономии для обеспечения тем самым преимущества на рынке», решил суд.

Девятый арбитражный апелляционный суд, напротив, встал на сторону компании «ТН-АЗС-Запад», отметив, в частности, что Минфин «вправе пояснять, как применять нормы законодательства о налогах и сборах». Цена реализации топлива на АЗС уже включает в себя акциз и НДС, поэтому «увеличение суммы акциза в стоимости нефтепродукта не влияет на размер НДС», отмечено в постановлении. В противном случае это «означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца)», посчитал суд и отменил решение первой инстанции.

Но Арбитражный суд Московского округа не дал победить структуре «Татнефти» и предотвратил потери бюджета. Письма Минфина имеют силу, хотя и «не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила», констатировала третья инстанция, но свое «ТН-АЗС-Запад» полу-

чила задним числом. Кроме того, нельзя применять разъяснения, если они «основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком» (в постановлении не конкретизируется, что имеется в виду – ИФ).

Налогоплательщик осуществлял производство подакцизного товара, но акциз по соответствующей ставке не платил, отметил суд. В случае правильного исчисления акциза он был бы включен в налоговую базу по НДС, в связи с чем сумма налога была бы выше, чем фактически уплаченная. Поэтому начисление акциза, пеней и НДС правомерно, сделала вывод третья инстанция.

Постановление апелляции отменено, решение первой инстанции оставлено в силе.

## АННИГИЛЯЦИЯ «ТЕХНИЧКОЙ» ВЫЧЕТОВ ПО НДС

03 № А51-16469/2021

Заявитель: ООО «Марин Трейдинг»

Оспариваемая сумма: 521,2 млн руб. не возмещенного из бюджета НДС

Вычет по НДС на 521,2 млн руб., который отказалась возмещать Межрайонная инспекция ФНС № 16 по Приморскому краю, предъявило ООО «Марин Трейдинг». Эта компания, согласно документам, изготавливала «композит нефтехимический универсальный» из топочного мазута.

Налоговая инспекция, обосновывая отказ в возмещении, указала, что группа взаимосвязанных организаций создала «схему незаконного возмещения НДС из бюджета». Это было сделано путем включения в цепочку сделок «Марин Трейдинга» в качестве «искусственно созданного звена».

Мазут «Марин Трейдингу» поставляло ООО «Балтийская танкерная компания» (БТК), а изготавливался «композит» в резервуарах ООО «Трансбункер Ванино», арендованных у АО «Ванинский топливный терминал» (ВТТ). Затем получившийся продукт поставлялась через компанию Direct Fuel Marine DMCC из Объединенных Арабских Эмиратов (ОАЭ) в Китай. Между БТК, ВТТ, «Трансбункером Ванино» и DFM DMCC существовала формальная связь – через кипрские компании Transbunker Management Ltd и Transbunker International Ltd.

Что касается их отношений с «Марин Трейдингом», где аффилированность не прослеживается, то налоговики посчитали, что на нее указывают выплаты в адрес Никиты Копачану (числился владельцем) и гендиректора Дениса Вязьмина. Первый в 2018 году получал деньги от ООО «Мор-Сервис Ванино», совладельцами которого в равных долях являлись члены совета директоров ВТТ Сергей Кириллов и Олег Кучер. Согласно данным аналитической системы «СПАРК-Интерфакс», в составе этого органа Кириллов значился как заместитель председателя правления ООО «Холдинговая компания «Трансбункер», Кучер – в качестве руководителя юридического департамента этой компании. В свою очередь, ей принадлежит 100% в ООО «Вистинская топливная компания», которая платила Вязьмину.

Кроме того, отметили налоговики, между участниками цепочки сделок установлен очень большой срок взаиморасчетов без обеспечения. Это тоже свидетельствует об их взаимосвязи.

О том, что «Марин Трейдинг» – лишнее звено, по мнению инспекции, говорит, в частности, следующее: среднесписочная численность персонала – два человека, получаемые средства на развитие компании не направляются, займов она не привлекает, движение денег по счетам носит транзитный характер. Все, что на них приходит, «практически в день поступления и практически в полном объеме» списывается на счета «Трансбункера Ванино» и БТК, сказано в материалах дела.

Представители «Марин Трейдинга» утверждали, что технология изготовления композита – уникальная разработка, ноу-хау компании. По ее информации, этот инновационный материал предназначен для производства такой продукции, как высококачественные шины, синтетический каучук и резиновые изделия, может быть компонентом битумных, битумно-полимерных, полимерных, дегтевых и дегтеполимерных мастик. Деловая цель сделки, по мнению юристов компании, подтверждается полученной прибылью, с которой уплачен налог в бюджет. Все контрагенты – легально действующие хозяйствующие субъекты, наценка на каждом этапе – незначительная (4-5%), по всей цепочке участники операции полностью уплатили НДС, в связи с чем невозможно сделать вывод о потерях бюджета, добавляли представители «Марин Трейдинга».

Суды трех инстанций поддержали всю аргументацию налоговой инспекции. Арбитражный суд Приморского края также счел нужным продемонстрировать скептическое отношение к «ноу-хау». «Суд, не обладая специальными познаниями в области нефтехимии, руководствуясь принципами формальной логики, приходит к выводу, что потеря мазутом топочным основного своего предназначения, следующего из его названия, не может свидетельствовать об улучшении его потребительских свойств», – говорится в решении.

# СТАБИЛИЗАЦИЯ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

ОДНОВРЕМЕННО С ПЕРЕТОКОМ  
ОСНОВНОЙ МАССЫ СУДЕБНЫХ СПОРОВ  
В СФЕРУ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НК  
ЗАВЕРШИЛСЯ ПЕРИОД ТУРБУЛЕНТНО-  
СТИ, ПОСЛЕДОВАВШИЙ ЗА ВСТУПЛЕ-  
НИЕМ В СИЛУ ЭТОЙ СТАТЬИ

*Как отмечает партнер Taxology Алексей Артюх: «Статья 54.1 НК РФ внесла достаточно большой сумбур и сумятицу, но на рубеже 2020-2021 годов мы увидели цельную попытку со стороны ВС РФ выстроить систему понятий и критериев, с которыми нужно подходить к оценке обоснованности налоговой выгоды по сделкам с «техническими» компаниями и определения действительного размера налоговых обязательств».*

ФНС со своей стороны тоже внесла значительный вклад в стабилизацию правоприменения, выпустив письмо № БВ-4-7/3060@ от 10 марта 2021 года. Ведомство отказалось от своей позиции, согласно которой налоговая реконструкция более не должна применяться, потому что в статье 54.1 НК РФ о ней ничего нет. Новый подход ФНС заключается в том, что если налоговые органы выявили сомнительные операции проверяемого налогоплательщика, например с «технической» компанией, то он должен раскрыть детали настоящих сделок, в том числе их реальных исполнителей. Только в этом случае, по мнению налоговиков, возможно применение налоговой реконструкции.

Что касается концепции «должной осмотрительности», которую сформулировал Высший арбитражный суд (ВАС) РФ в постановлении пленума № 53 в 2006 году, то ФНС предложила другой термин: «коммерческая осмотрительность», который получил и новое наполнение. Если налогоплательщик, стремящийся проявить «должную

осмотрительность», в значительной степени мог ограничиться формальными действиями по проверке правоспособности своего контрагента, проведя минимальный тест на «однодневность», получив выписки из ЕГРЮЛ, копии доверенностей и т. д., и т. п., то «коммерческая осмотрительность» – это нечто большее: не столько проверка «стоп-факторов», сколько многоуровневый анализ – проводимый в сочетании с самой процедурой закупки, организованной с соблюдением всех внутрикорпоративных правил отбора поставщиков. В ходе проверки контрагента требуется удостовериться, используя различные источники, что он способен выполнить заказ и имеет все необходимые для этого ресурсы и опыт.

*Письмо ФНС № БВ-4-7/3060@ от 10 марта 2021 года, как отмечает партнер «Пепеляев групп» Никитин, оказало большое влияние на правоприменительную практику по сделкам с «техническими» компаниями. «Оно не сразу, но со временем, на мой взгляд, упорядочило практику. Я бы отметил положительный эффект от этого письма, – говорит юрист и объясняет, в чем он заключается: – На досудебной стадии спора с налоговым органом, включая предпроверочные мероприятия, стало проще ссылаться на определенные алгоритмы».*

*Дело в том, что ссылки на судебную практику, а не на ведомственный документ, всегда принимались не просто инспекциями, поскольку «везде можно было найти много разных нюансов, якобы отличающих*

судебный прецедент от вменяемого нарушения», добавляет партнер «Пепеляев групп».

«После публикации этого письма наметилась четкая тенденция перехода налоговых органов от формализованного порядка к сущностному анализу. Эта тенденция положительна тем, что сущностный анализ более понятен для налогоплательщиков, дает больше возможностей и вовлечения дополнительной аргументации, которая подлежит оценке налоговыми органами и судами», – говорит Ермолаев из Керт.

Артюх из Taxology считает, что ФНС, выпустив мартовское письмо 2021 года по применению статьи 54.1 НК РФ, впервые за 15 лет продемонстрировала «достаточно системный подход». Он, по словам юриста, «вызывает обоснованную критику в некоторых своих аспектах, где-то необоснованно жесток к налогоплательщикам», но системность документа означает «и предсказуемость, понятность правил».

Суды между тем продолжают корректировать подходы ФНС, иногда смягчая их.

**Партнер аудиторско-консалтинговой группы Б1 Александр Чижов** отмечает, например, что обозначенная в мартовском письме 2021 года позиция ФНС относительно реконструкции была «достаточно профискальной и, по сути, подразумевала штрафное налогообложение», если налогоплательщик не представит сведения и документы в отношении операции не с «технической» компанией, а с фактическим контрагентом, которые у него в принципе могут быть только при условии, если налоговый орган оказался прав в своих подозрениях. «Этот подход ФНС был скорректирован судебной практикой, которая указала, что если установлено, что налогоплательщик фактически приобретал товары, работы или услуги у реальных исполнителей, которые просто не были его непосредственными контрагентами, то доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями», – констатирует Чижов.

ФНС, к слову сказать, не замалчивает появление соответствующих решений. Например, 10 октября 2022 года она выпустила письмо № БВ-4-7/13450@, в котором, в частности, согласилась, что реконструкция налоговых обязательств при выявлении «технических» организаций в цепи сделок может быть проведена не только за счет раскрытия информации проверяемым налогоплательщиком, но и на основании данных налогового органа, который в ходе проверочных мероприятий установил реальных исполнителей сделки. В качестве примера верности такого подхода в письме (пункт 2) приводится дело ООО «Спецхимпром», рассмотренное СКЭС ВС РФ.

Впрочем, судебная практика по вопросу обязательного применения налоговой реконструкции продолжает оставаться противоречивой, отмечает **начальник юридического отдела аудиторско-консалтинговой группы «АИП» Луиза Вознесенская**. «Достаточно часто встречаются и такие решения, где суды даже при наличии оснований для применения налоговой реконструкции формально отказывают налогоплательщику в ее применении, ссылаясь на законность и обоснованность решений налоговых органов», – говорит она.

В качестве примера Вознесенская приводит спор ООО «Строительное управление № 14» и инспекции ФНС по Сургутскому району Ханты-Мансийского автономного округа – Югры (№ А75-15819/2019).

Тем не менее можно сказать, что письмо ФНС № БВ-4-7/13450@ и еще один важный документ – письмо № БВ-4-7/13774@ от 14 октября 2022 года о сальдировании доходов и налогов участников схемы «дробления» бизнеса – на данный момент завершают двухлетний период стабилизации правил применения статьи 54.1 НК РФ.

«Главным его достижением можно назвать то, что эти правила так или иначе приняты на практике налоговыми органами и судами, а также многими налогоплательщиками. Более-менее все стало понятно», – считает Артюх из Taxology.

## НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ НЕ МОЖЕТ БЫТЬ БЕСПРЕДЕЛЬНОЙ

02 № А40-131167/2020

Заявитель: ООО «Спецхимпром»

Оспариваемая сумма: 129,79 млн руб., в том числе 44,44 млн руб. НДС и 38,92 млн руб. налога на прибыль.

В ходе налоговой проверки обнаружилось, что «Спецхимпром», занимавшийся производством взрывчатых веществ, закупал эмульгатор для них у производителя - АО «НПП «Алтайспецпродукт», но в цепи сделок между ними действовали два посредника. При этом переговоры о цене «Спецхимпром» вел непосредственно с поставщиком, а участие дополнительных компаний не проявилось ни в чем, кроме как в увеличении примерно вдвое цены товара.

Инспекция ФНС № 27 по Москве доначислила «Спецхимпрому» налоги и оштрафовала так, как будто сделки не было вовсе и сырье досталось компании бесплатно. Заниматься реконструкцией проверяющие не стали, опираясь на письмо ФНС от 10 марта 2021 года, в котором такую работу инспекциям рекомендовалось проводить только при раскрытии налогоплательщиком реальных исполнителей и фактических затрат по сомнительной сделке. Ревизоры восприняли это разъяснение буквально: нет содействия - нет реконструкции. Три судебных инстанции, в том числе апелляция и кассация, их в этом поддержали.

«Спецхимпром» обратился в ВС РФ, указав в своей жалобе, что все необходимые данные для налоговой реконструкции у сотрудников ФНС имелись и ее нужно было проводить на их основании.

Суд согласился с логикой налогоплательщика. «Если <...> в распоряжении налогового органа имеются сведения <...>, в том числе раскрытые налогоплательщиком, <...> позволяющие установить лицо,

которое <...> осуществило фактическое исполнение по сделке <...>, то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями, - говорится в определении СКЭС ВС РФ. Предоставить такую информацию может «в том числе» налогоплательщик, а значит, совсем не обязательно исключительно он.

Арбитражный суд Москвы при повторном рассмотрении дела в рамках налоговой реконструкции учел в параметрах ряда сделок и их налоговых последствиях стоимость сырья, как если бы оно закупалось напрямую у производителей, без посредников, и снизил претензии налоговиков вдвое - до 61,94 млн руб., включая 16,95 млн руб. налога на прибыль и 24,67 млн руб. НДС.

Требование «Спецхимпрома» засчитать в рамках реконструкции налоги, уплаченные «техническими» посредниками в связи с перепродажей сырья, было отвергнуто судом, так как он не увидел оснований для консолидированного учета налогов. При этом он сослался на ряд определений СКЭС ВС РФ (в частности, на № 307-ЭС21-17087 и № 307-ЭС21-17713 от 23 марта 2022 года по делам ООО «Стройбилдинг», ООО «МДС» и ООО «Монтажстрой»). В этих определениях, по мнению суда, говорилось о такой возможности только при «дроблении» бизнеса с включением лиц, использовавших упрощенную систему налогообложения (УСН) или другие специальные режимы.

Апелляционная и кассационная инстанции с таким подходом полностью согласились.

## «РАЗДРОБЛЕННЫЙ» БИЗНЕС ТРЕБУЕТ ПОЛНОГО САЛЬДИРОВАНИЯ

04 № А66-1193/2019, № А66-1735/2019

Заявители: ООО «МДС» и ООО «Монтажстрой»

Межрайонная инспекция ФНС № 12 по Тверской области летом 2015 года в рамках проверки ООО «Стройбилдинг» выявила схему «дробления» бизнеса, в рамках которой последнее передавало часть работ взаимозависимым организациям, платившим по УСН меньше налогов. Это позволило «Стройбилдингу», по мнению налогового органа, «разделить доходы от выполняемых им строительно-монтажных работ таким образом, чтобы сохранить возможность применения специального налогового режима вместо общей системы налогообложения». Объединив доходы 11 подконтрольных организаций, в том числе «Монтажстрой» и МДС, налоговый орган доначислил «Стройбилдингу» 110 млн руб. НДС и 36,38 млн руб. налога на прибыль.

Оспорить доначисления «Стройбилдингу» не удалось, решение суда вступило в силу в марте 2018 года. После этого «Монтажстрой» и МДС скорректировали декларации по УСН, представив «нулевые», и подали заявления на возврат переплаты по налогам на 7,24 млн руб. и 5,78 млн руб. соответственно.

Арбитражный суд Тверской области и две вышестоящие инстанции решили, что они имеют на это право, но СКЭС ВС РФ заняла другую позицию, вынеся собственные определения без возврата дел на пересмотр. Коллегия обратила внимание на то, что налоговую задолженность «Стройбилдинг», находящийся в процедуре банкротства, до сих пор не погасил. И поскольку ущерб бюджету до сих пор не возмещен, то «Монтажстрой» и МДС не являют-

ся лицами, чьи права нарушены, поэтому они не вправе требовать возврата упомянутых сумм налога, констатировала коллегия.

Однако при этом она сформулировала следующее правило: при выявлении искусственного разделения бизнеса производится «не только консолидация доходов группы лиц, но также консолидация налогов».

Этот подход ФНС довела до своих подразделений в качестве руководства к действию письмом № БВ-4-7/13774@ от 14 октября 2022 года. Она сориентировала инспекции на необходимость уменьшать у компаний, которые характеризуются как организаторы схем «дробления» бизнеса, сумму их обязательств перед казной на величину налогов, уплаченных их контрагентами, применявшими специальные режимы налогообложения, «как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог по специальному налоговому режиму в бюджет за подконтрольных ему лиц».

*«Представляется логичным применять такой же подход по определению налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика не только при применении схемы «дробления» бизнеса, но также и по другим схемам налоговой оптимизации с использованием подконтрольных структур – например, при использовании подконтрольных «технических» компаний в цепочке взаимоотношений. Однако в настоящее время судебная практика по данному вопросу немногочисленна», – говорит Савин из BGP Litigation.*

# РЕКОНСТРУИРОВАТЬСЯ НИКОГДА НЕ ПОЗДНО

В ПИСЬМЕ ФНС № БВ-4-7/13450@  
ОТ 10 ОКТЯБРЯ 2022 ГОДА  
ЗНАЧИТЕЛЬНОЕ МЕСТО УДЕЛЕНО  
ВОПРОСАМ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ  
ИНФОРМАЦИИ В РАМКАХ РАСКРЫТИЯ  
РЕАЛЬНЫХ ПАРАМЕТРОВ СДЕЛКИ

# ОР

При этом подчеркивается, что формальный подход со стороны налоговых органов недопустим. Ведомство отказалось от своего правила, сформулированного в 2021 году, согласно которому такое раскрытие возможно только на этапе до завершения налоговой проверки.

Пункт 3 письма отсылает в качестве примера к делу ООО «НБС-Групп», которое добилось в ВС РФ пересмотра решений нижестоящих судов, отказавших этой строительной компании в праве подачи уточненных налоговых деклараций за уже проверенный период. Вместо одного контрагента, который был признан «техническим», «НБС-Групп» в этих декларациях показала другого (ФНС в письме иронично называет его «фактическим» - использует кавычки - ИФ).

Дело ушло на пересмотр, но ФНС отметила его как модельное и сориентировала налоговые органы на то, что в подобных случаях «необходима оценка доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента».

*Тем не менее, по мнению Чижова из Б1, пока представляется преждевременным говорить о том, что подход судов по данному вопросу окончательно сформирован. А Ермолаев из Керт уверен, что предположение, тем не менее, отдается ситуации, при которой все доказательства, которыми опери-*

*руют и налогоплательщик, и налоговый орган, раскрыты в полном объеме на досудебной стадии. «Это в том числе в целом влияет на восприятие позиции налогоплательщика как стороны, действующей добросовестно при реализации своего права на судебную защиту», - уверен он.*

Если же раскрытие все же было «отложенным», то на этот случай налоговая служба напомнила (пункт 4), что инспекторы имеют право проводить дополнительные проверочные мероприятия в подобных ситуациях. Такое правило сформулировал ВАС РФ еще в 2010 году в деле ООО «Дирол Кэдбери».

Пункт 5 письма гласит, что раскрытие реальных параметров спорной сделки может происходить и на этапе судебного разбирательства. Это правило иллюстрирует дело АО «Маслосырзавод «Новопокровский», которое вплоть до разбирательства в апелляции доказывало, что не может отвечать за неуплату налогов двумя своими поставщиками, и убедило в своей правоте первую инстанцию.

Но вторая согласилась с налоговиками в том, что эти контрагенты являются «техническими», и предложила «Новопокровскому» раскрыть реальных поставщиков. После того, как это было сделано, апелляционная инстанция снизила доначисления по налогу на прибыль.

## РАСКАЯНИЕ ТРЕБУЕТ ВНИМАНИЯ

05 № А10-133/2020

Заявитель: ООО «НБС-Групп»

Оспариваемая сумма: 19,92 млн руб., в том числе 5,85 млн руб. НДС и 7,84 млн руб. налога на прибыль

Межрайонная инспекция ФНС № 1 по Республике Бурятия в ходе проверки «НБС-Групп» установила, что ООО «Байкалремстрой», по сделкам с которым было предъявлено к вычету 5 млн руб. НДС, на самом деле не могло поставить заказчику асфальтобетонную смесь, так как не располагало нужной для этого материальной базой. По мнению налоговиков, «НБС-Групп» произвела ее самостоятельно.

«НБС-Групп» спустя почти год призналась, что покупала смесь напрямую у ООО «ИНИЦ Сершин», представила необходимые документы, а также указала на факт уплаты 2,59 млн руб. НДС поставщиком. Тем не менее, налоговый орган отказал в вычете, после чего строительная компания обратилась в суд, требуя, соответственно, снизить размер недоимки и штрафных санкций.

Суды трех инстанций посчитали, что она опоздала: раскрывать истинного контрагента надо было в ходе налоговой проверки.

СКЭС ВС РФ с этим не согласилась. Она решила, что налогоплательщик имеет право на изучение возможности налоговой реконструкции, даже если раскроет истинные обстоятельства сделки после окончания проверки. «Суды по данному эпизоду фактически заняли формальную позицию», – отмечается в определении ВС РФ.

Коллегия отправила спор на новое рассмотрение, указав на необходимость проверить, с одной стороны, доводы «НБС-Групп», с другой – реальность ее сделки с раскрытым контрагентом.

## ИНИЦИАТИВНЫЙ СУД

06 № А64-654/2020

Заявитель: АО «Маслосырзавод «Новопокровский»

Оспариваемая сумма: 59,78 млн руб., в том числе 30,14 млн руб. налога на прибыль организаций и 6,2 млн руб. НДС

Маслосырзавод «Новопокровский» в Тамбовской области для производства собственной продукции закупал молоко и другие товарно-материальные ценности в том числе через ООО «Высота» и аффилированное ООО «Квадро», ликвидированные к моменту налоговой проверки и не оставившие первичной документации.

Реальными же поставщиками были сельхозпроизводители, среди которых многие работали без уплаты НДС. При этом «Новопокровский» рассчитывался с «Высотой» и «Квадро» собственной готовой продукцией, в том числе с проведением взаимозачетов.

Межрайонная инспекция ФНС России № 4 по Тамбовской области, ссылаясь в материалах дела в том числе на данные аналитической системы «СПАРК-Интерфакс», доказала, что «Высота» и «Квадро» использовались заводом в качестве формальных посредников для получения необоснованных вычетов по НДС, а также искусственного увеличения расходов.

Свою позицию инспекторы подкрепили свидетельствами того, что спорные контрагенты не имели ни имущества, ни персонала, и завод напрямую своим транспортом забирал сырье у сельхозпроизводителей. Налоговая нагрузка обеих «технических» компаний была несоразмерно мала относительно формальных масштабов деятельности.

На этом основании были доначислены НДС и налог на прибыль на весь объем операций «Новопокровского» с этими двумя компаниями.

Налогоплательщик отрицал нарушения и заявлял, что не несет ответственность за действия других организаций, «участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечислении налогов в бюджет», и не имеет права следить за верностью уплаты налогов контрагентами. Заявитель указывал также, что две названные компании были одними из многих поставщиков завода и он являлся не единственным покупателем у них, а все сделки проходили по среднерыночным ценам. Кроме того, предприятие указывало, что налоговая проверка проводилась с процессуальными нарушениями.

Еще один аргумент заключался в том, что заводу как конечному получателю сырья невозможно разделить поставки от производителей на общей системе налогообложения и работающих без уплаты НДС. Если же налоговый орган все же считает, что нарушения были, то он, по мнению предприятия, должен самостоятельно провести налоговую реконструкцию на основании собственных данных.

Арбитражный суд Тамбовской области признал верными все аргументы заявителя, отменив решение инспекции. Однако Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд не согласился с первой инстанцией и поддержал вывод налоговиков о том, что «Высота» и «Квадро» были «техническими» компаниями. После этого суд предложил заводу самому раскрыть реальных контрагентов для проведения налоговой реконструкции.

Налогоплательщик предоставил требуемую информацию и расчеты в суд, после чего апелляция снизила доначисления по налогу на прибыль до 7,62 млн руб. с соответствующими суммами пеней и штрафов.

При этом были отклонены возражения налогового органа о невозможности проведения налоговой реконструкции в рассматриваемом случае по причине несовпадения данных в документах, которые рассматривались в рамках налоговой проверки и в суде. Апелляция отметила, что первоначально в учете общества была отражена информация из документов спорных контрагентов, а не из первичных документов сельхозпроизводителей, при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции налогоплательщиком представлены пояснения и расчеты, основанные на документах непосредственных исполнителей, которые подлежали отражению в учете, но фактически не отражены.

Претензии налоговиков по НДС суд признал, так как завод смог подтвердить закупки сырья только у организаций, находящихся на специальном налоговом режиме.

В вышестоящих инстанциях «Новопокровский» оспаривал оставшиеся доначисления по налогу на прибыль, указывая, что из доходов должна быть вычтена сумма непогашенной кредиторской задолженности «Высоты». Арбитражный суд Центрального округа отклонил этот довод. «Факт ликвидации ООО «Высота» подтвержден, в связи с чем у налогоплательщика наступила обязанность по включению кредиторской задолженности в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль. <...> Факт фиктивности всех сделок с ООО «Высота» судом не установлен. При таких обстоятельствах основания для исключения кредиторской задолженности из состава внереализационных доходов отсутствуют», – объяснил суд округа.

ВС РФ не нашел оснований для пересмотра решений нижестоящих судов.

# ПОСЛЕДСТВИЯ ВИНОВНОСТИ



ПИСЬМО ФНС ОТ 10 ОКТЯБРЯ 2022 ГОДА РАССМАТРИВАЕТ ДВЕ СИТУАЦИИ, КОГДА ПРОВЕРЯЕМЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК БЫЛ ПРИЗНАН ОРГАНИЗАТОРОМ СХЕМЫ НЕЗАКОННОЙ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ ИЛИ ЗНАЛ О ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИИ

В пункте 1 об этом говорится применительно к определению базы по налогу на прибыль. Со ссылкой на решения судов по делам ООО «Фирма «Мэри», которое было первым дошедшим до СКЭС ВС РФ делом о применении статьи 54.1 НК РФ, и ООО «Инжтрасс-Строй» отмечается, что вовлеченный в «схему» налогоплательщик лишается права на расчетный метод определения налоговых обязательств (проводится силами сотрудников ФНС на основе данных по аналогичным налогоплательщикам, ситуации на рынках и т. д., и т. п.).

Если проверяемый претендует на налоговую реконструкцию, то он должен раскрыть информацию о настоящих, а не «технических» исполнителях сделок и их реальных условиях. Реконструкция также должна быть проведена, если налоговый орган сам установил реальные обстоятельства сделок в ходе проверки или обладал соответствующими данными – игнорировать их наличие нельзя.

В пункте 6 сказано о последствиях для налогоплательщика, который организовал «схему» или знал о ней, применительно к НДС. Со ссылкой на решения судов по делу ЗАО «Уралбройлер» указывается, что ему должно быть полностью отказано в вычетах по НДС, если «технические» компании не платили этот налог.

## РЕКОНСТРУКЦИЯ ЛЮБИТ ИСКРЕННОСТЬ

07 А76-46624/2019

Заявитель: ООО «Фирма «Мэри»

Оспариваемая сумма: 137,1 млн руб., в том числе 43,22 млн руб. НДС и 48,02 млн руб. налога на прибыль

Инспекция ФНС по Центральному району Челябинска привлекла местную фирму «Мэри» к ответственности за заключенные в 2014-2016 годах фиктивные договоры на перевозку товаров с компаниями, у которых не было ни персонала, ни автомашин. Инспекторы посчитали, что на самом деле работой занимались штатные водители «Мэри» и привлеченные компанией частники с автомобилями.

Нанятым перевозчикам «Мэри» перечислила 264,89 млн руб., подсчитали проверяющие, а физические лица, осуществившие грузоперевозки, получили 113,04 млн руб. Разница между этими суммами (151,85 млн руб.) через третьих лиц обналичивалась и возвращалась учредителю общества в форме векселей, выяснили налоговики. Установив эти обстоятельства, инспекция доначислила налоги так, как будто бы у компании вообще не было никаких расходов, и потребовала уплатить в бюджет 43,22 млн руб. НДС и 48,02 млн руб. налога на прибыль.

Суды первых двух инстанций встали на сторону налогового органа, но Арбитражный суд Уральского округа частично поддержал компанию, позиция которой заключалась в том, что ее пытаются сделать ответственной за негативные последствия неисполнения налоговых обязанностей иными лицами. Он признал за «Мэри» право на налоговую реконструкцию и отменил доначисление налога на прибыль в сумме 48,02 млн руб.

Инспекция обжаловала постановление суда округа, и в мае 2021 года дело «Мэри» стало первым дошедшим до ВС РФ спором о применении статьи 54.1 НК РФ.

К этому моменту ФНС отошла от своей жесткой позиции полного отказа от налоговой реконструкции.

В письме от 10 марта 2021 года служба обусловила возможность ее применения в том случае, если налогоплательщик раскроет детали настоящих сделок и исполнителей, за которыми в цепочке сделок стояло порочное звено, а иногда и не одно.

ВС РФ занял примерно такую же позицию. Его коллегия решила, что компания не имеет права на налоговую реконструкцию, если не содействовала устранению потерь казны, не раскрыла реального исполнителя работ.

«Право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим <...> сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота», - указывает ВС РФ.

СКЭС ВС РФ в итоге оставила в силе решения суда первой инстанции и апелляции.

Постановление суда округа отменено.

## ЗА СХЕМЫ ОТВЕЧАЕТ ЛЮБОЙ УЧАСТНИК

08 № А76-2493/2017

Заявитель: ЗАО «Уралбройлер»

Оспариваемая сумма: 290,52 млн руб., в том числе 211,45 млн руб. доначисленного и излишне возмещенного НДС

Межрайонная инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области вскрыла «круговые» сделки, в рамках которых «Уралбройлер», входящий в группу компаний «Здоровая ферма», покупал зерно и заказывал строительные работы у связанных с ним контрагентов, среди которых были комбикормовый завод «Уралбройлер» (КЗУ) и «Энергостроительная компания». Часть перечисленных этим организациям средств отправлялась на счета «технических» компаний, не ведущих реальной деятельности. Затем эти деньги попадали к подконтрольным «Уралбройлеру» структурам и возвращались предприятию в виде беспроцентных займов.

Причем ранее арбитражными судами неоднократно подтверждалось, что в 2011-2014 годах участники группы «Здоровая ферма» искусственно наращивали стоимость приобретаемых ими товаров (работ, услуг) и незаконно возмещали из бюджета НДС с использованием для транзита денежных средств подконтрольных юридических лиц, не создающих добавочного продукта.

«Уралбройлер», в свою очередь, настаивал, что ему нельзя вменять в вину нарушения контрагентов «в отсутствие доказательств его осведомленности о данных фактах, а также при условии реальности исполнения по сделке».

В судах первых двух инстанций «Уралбройлер» проиграл. Там согласились с мнением налоговиков, что сделки были направлены на искусственное увеличение стоимости приобретаемых товаров (работ) и получение необоснованной налоговой выгоды за счет возмещения НДС, так как «плохие» контрагенты второго звена занимались лишь выводом средств и не создали в бюджете экономический источник вычета.

После того как Арбитражный суд Уральского округа частично встал на сторону «Уралбройлера», посчитав ряд сделок реальными, дело оказалось в СКЭС ВС РФ, которая, напротив, поддержала решения первой инстанции и апелляции.

ВС РФ использовал подход, который был закреплен еще в 2006 году в постановлении пленума ВАС РФ № 53. В соответствии с ним налогоплательщик не имеет права на вычет по НДС, если его главной целью была налоговая выгода и при этом было доказано, что он действовал без должной осмотрительности и должен был знать о нарушениях, допущенных контрагентом. А в «Уралбройлере» знали о махинациях, так как принимали займы, следует из определения СКЭС ВС РФ. Устанавливать же очередность взыскания НДС среди участников «схемы» не имеет смысла, так как все они причастны по сути к одному правонарушению.

Дело «Уралбройлера» не подпадает под законодательное регулирование пределов законной налоговой оптимизации в соответствии со статьей 54.1 Налогового кодекса РФ, которая появилась в августе 2017 года. Но СКЭС ВС РФ сочла необходимым высказаться и в контексте ее применения. Коллегия отметила, что с ее появлением подход по существу не изменился: налогоплательщик также отвечает «за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности», и если он сам участвовал в создании схемы ухода от налогов или ему было известно о таких действиях, то возможность применения вычетов по НДС исключается. При этом «реальное исполнение операций по реализации товаров, работ, услуг «контрагентом первого звена» не позволяет налогоплательщику-покупателю претендовать на получение налоговой выгоды в отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога», уточнил суд.

# НЕРАЗРЕШЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ

СТАБИЛИЗАЦИЯ ПОДХОДОВ  
К ПРИМЕНЕНИЮ ПОЛОЖЕНИЙ  
СТАТЬИ 54.1 НК РФ ОТНОСИТЕЛЬНО  
СДЕЛОК С «ТЕХНИЧЕСКИМИ»  
КОМПАНИЯМИ НЕ ОЗНАЧАЕТ,  
ЧТО ДИСКУССИОННЫХ ВОПРОСОВ  
НЕ ОСТАЛОСЬ

# ОБ

*«В отношении переквалификации операций и установления деловой цели в сделках письмо ФНС от 10 марта 2021 года, скорее, обозначило начало аналитической работы в этом направлении», – отмечает Никифоров из «Пепеляев групп».*

Между тем еще одной тенденцией является применение этой статьи ко все большему спектру операций, говорит Ерасов из «МЭФ LEGAL». Это и недобросовестные контрагенты – исторически самая распространенная область применения статьи 54.1 НК РФ, и «дробление» бизнеса, и различные трансграничные операции, включая выплаты процентов, дивидендов и лицензионных платежей.

Другие эксперты называют также внутригрупповое финансирование, субординированное кредитование, закупки госкомпаний, слияния и поглощения.

*«Все более распространенной становится практика применения к закупкам через иностранных посредников, когда налоговые органы пытаются доказать, что за счет такой цепочки поставок была завышена итоговая стоимость товаров для российских покупателей», – отмечает Ерасов и приводит пример дела Ирбитского химико-фармацевтического завода. В нем налоговики пытаются доказать, что бенефициарные владельцы группы компаний, в которую входило это предприятие, с целью завышения расходов и снижения налоговой базы включили в цепочку сделок зарегистрированную в Гонконге структуру.*

При этом ФНС уделяет серьезное внимание тому, чтобы инспекторы обладали эффективным инструментарием для установления реальных владельцев бизнеса и выгодоприобретателей сделок.

Этому посвящено письмо № СД-4-18/ 17916@ от 30 декабря 2022 года. В нем рекомендуется осуществлять анализ модели бизнеса, движения товарных и денежных потоков, искать информацию в отношении конечных получателей доходов с использованием информационных ресурсов налоговых органов и внешних источников информации, в том числе СМИ и социальных сетей, запрашивать данные у Росфинмониторинга и банков.

«Об аффилированности и зависимости <...> могут свидетельствовать наличие у номинальных учредителей и руководителей основного места работы в другой организации, принадлежащей реальному выгодоприобретателю (например, владельцу группы компаний), привлечение персонала, средств производства последней, ведение бухгалтерского учета теми же лицами, что и в основной организации, общий юридический, фактический и IP-адрес, телефон, офисные, производственные и складские помещения, использование наименования основной организации, системы скидок, привилегий и т.д., неизменных при смене собственников и директоров зависимого общества, расходование денежных средств последнего на нужды основной организации и лично бенефициара», – говорится в письме ФНС.

Если эти методы применяются, то практики устранения схем уклонения от налогообложения, связанные с выявлением реальных бенефициаров и выгодоприобретателей незаконных сделок, могут быть вполне успешными. В письме сказано, что по анализируемым делам у 45 налогоплательщиков реальные бенефициары (из числа руководителей, учредителей, главных бухгалтеров должников) были выявлены в 31 случае (68,9%), а в 14 случаях (31,1%) ими оказались лица, неформально управляющие бизнесом или получающие «экономически необоснованную выгоду».

Еще одна неразрешенная проблема применения статьи 54.1 НК РФ связана с отсутствием единых подходов к квалификации действий налогоплательщиков – умышлено ли они применяют незаконную налоговую оптимизацию или просто проявляют неосторожность при выборе контрагентов.

*«Вряд ли можно говорить о том, что налоговые органы и арбитражные суды согласились с тем, что умысел в спорах об «однодневках», выводы об участии налогоплательщика или знание о недобросовестности, «техничности» контрагента должны быть доказаны по стандарту «без всяких сомнений», – констатирует Никифоров из «Пепеляев групп». По его словам, налоговые органы и суды по-прежнему или не придают существенного значения разделению умысла на «участвовал – знал – должен был знать», или на основании стандартного набора обстоятельств, скорее свидетельствующего о неосмотрительности, делают вывод об участии налогоплательщика в схеме уклонения от уплаты налогов.*

*В результате теперь практически всегда налоговые инспекции накладывают на налогоплательщиков максимальный штраф в размере 40% от суммы доначислений, говорит Никифоров.*

*«Сейчас это уже становится чуть ли не стандартным подходом, хотя долгое время в абсолютном большинстве случаев применялся штраф 20%, а штраф 40% – только в исключительных случаях, когда налоговые органы скрупулезно собирали массив доказательств, подтверждающих наличие умысла в действиях налогоплательщика», – отмечает Ерасов из «МЭФ LEGAL». Причем далеко не всегда, по его словам, применяется надлежащий высокий стандарт доказывания умысла. «Иногда просто обвиняют в умысле, вешают ярлык: это вы совершили умышленно, 40%-й штраф – и вперед! Что, конечно, с правовой точки зрения не выдерживает никакой критики», – уверен юрист.*

## КИПРСКИЙ ТРАНЗИТ

09 № А40-6299/2022

Заявитель: АО «Рольф»

Оспариваемая сумма: 2,48 млрд руб., в том числе 1,64 млрд налога на прибыль

Претензии у Межрайонной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 1 в этом деле вызвали две группы операций. Во-первых, выплаты дивидендов структурами автодилера «Рольф» кипрским компаниям Panabel Limited и Delance Limited, которые облагались с применением льготных ставок в 5% и 10% (в зависимости от объема осуществленных инвестиций), предусмотренных соглашением об избежании двойного налогообложения (СИДН) между РФ и Кипром.

Во-вторых, сделки, которые совершались в рамках начатой в 2011 году консолидации активов группы на ООО «Рольф». Среди прочего в 2014-2015 годах эта компания выкупила у Panabel и Delance за 3,94 млрд руб. и \$1,8 млн 100% акций ЗАО «Рольф Эстейт», которое управляло недвижимым имуществом автодилера. Затем это общество было присоединено к ООО «Рольф», позднее преобразованному в акционерное общество.

Неправомерность льготного налогообложения дивидендов инспекторы обосновали тем, что Panabel и Delance являются «техническими» компаниями. Этот вывод налоговики построили на аргументах о преобладании у этих структур пассивного дохода в виде дивидендов, а также на том, что кипрские компании не могли свободно распоряжаться этими средствами, перечисление которых использовалось только для минимизации налогового бремени в интересах конечных бенефициаров (основатель группы Сергей Петров в судебных документах в этом качестве не называется – ИФ), что управляли Panabel и Delance топ-менеджеры «Рольфа».

Таким образом, заключила инспекция, имеет место злоупотребление положениями СИДН.

Что касается выкупа акций, то тут незаконную налоговую оптимизацию инспекторы обосновали выводом заказанной ФСБ экспертизы, которая проводилась в рамках уголовного дела Петрова и других руководителей «Рольфа». Согласно этому документу, акции «Рольф Эстейта» стоили 1 рубль, поэтому платить за них почти 4 млрд руб. оснований не было, сочли налоговики.

«Рольфу» доначислили 811,64 млн руб. налога на прибыль с доходов иностранных организаций, 826,54 млн руб. налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов от российских компаний иностранными организациями, и 842,67 млн руб. пеней.

Юристы автодилера, в свою очередь, заявляли, что Panabel и Delance имели право самостоятельно пользоваться и распоряжаться полученными дивидендами и не перенаправляли их третьим лицам, использовали полученный доход в своей предпринимательской деятельности и принимали сопряженные с ней риски.

В отношении сделки с акциями «Рольф Эстейта» позиция налогоплательщика заключалась в том, что по-другому присоединить ЗАО к ООО на тот момент было невозможно, а цена сделки была рыночной, что подтверждается отчетом оценщика. Цель консолидации, по словам представителей «Рольфа», была экономически обоснованной: «Достижение наиболее эффективного использования активов основного и присоединяемых обществ, повышения конкурентоспособности на рынке, рационализации управления и сокращения издержек» (цитата по материалам дела - ИФ).

Арбитражный суд Москвы полностью поддержал ФНС. Он отметил в решении, что полученные от структур «Рольфа» дивиденды в дальнейшем перенаправлялись опять же в виде дивидендных

выплат по цепи владения, вкладывались в аффилированные организации или расходовались на приобретение акций дочерних компаний, размещались на депозитах. «Следовательно, указанные компании (Panabel и Delance - ИФ) фактически не получали выгоду от полученного дохода и не определяли его дальнейшую судьбу», - констатировал суд. Соответственно, сделал он далее вывод, две упомянутые кипрские компании не могут рассматриваться в качестве фактического получателя дохода применительно к СИДН.

Что касается акций «Рольф Эстейта», то, по мнению суда, переход права собственности на них «не повлиял на существо отношений сторон и возможность принятия управленческих решений»: все рычаги управления как были, так формально и остались в руках топ-менеджеров «Рольфа». Консолидация повлекла «только увеличение затрат, связанных с заключением этих сделок», говорится в решении суда. По его мнению, «фактически произошел безналоговый вывод денежных средств с территории РФ в пользу иностранных юридических лиц, не обладающих фактическим правом на доход».

Девятый арбитражный апелляционный суд поддержал решение первой инстанции, особо отметив, что промежуточные компании, несмотря на свой формальный статус собственника, на практике обладают очень узкими полномочиями в отношении полученного дохода. «Соглашение между РФ и Кипром не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима», - отмечается в постановлении апелляционной инстанции.

## СИНГАПУРСКАЯ СУБОРДИНАЦИЯ

10 № А40-121109/2022

Заявитель: Уральский банк реконструкции и развития

Оспариваемая сумма: 580,3 млн руб., в том числе 405,1 млн руб. налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ

В 2012-2014 годах сингапурская компания Xangbo Global Markets Pte. Ltd предоставила Уральскому банку реконструкции и развития (УБРИР) шесть субординированных займов на общую сумму \$145 млн. По ним российский банк в 2016-2018 годах выплатил Xangbo процентный доход в сумме 2,43 млрд руб.

Выступая в качестве налогового агента, УБРИР исчислил за 2016 год налог на доходы иностранного юрлица по пониженной ставке 7,5% в соответствии с соглашением между РФ и Сингапуром об избежании двойного налогообложения. За 2017-2018 годы налог не удерживался вовсе в связи с действием новой редакции этого межправительственного соглашения.

Межрегиональная инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 9 по итогам проверки доначислила банку налоги, посчитав, что Xangbo на самом деле лишь транзитная («техническая», кондуитная) компания, и весь процентный доход был переведен в ее материнскую группу Maritime Trade Corp (МТС), зарегистрированную на Каймановых островах, причем в УБРИР об этом знали, что свидетельствует об участии банка в создании схемы незаконной оптимизации налогообложения. По мнению инспекции, Xangbo была формально включена в цепочку сделок для незаконного использования льгот СИДН между РФ и Сингапуром, а раз так, то налог с дохода сингапурской компании должен был платиться по обычной ставке 20%.

УБРИР, в свою очередь, доказывал, что налоговики не представили ни одного свидетельства в пользу «транзитности» Xangbo.

Об этом, согласно документам Минфина и ФНС, может говорить то, что «кондуит» не имеет признаков отдельной части бизнеса, его деятельность не сопряжена с рисками, нормальными для предпринимательской деятельности, сотрудники фактически не управляют своей компанией, платежи в ее адрес обладают «транзитным» характером, она не получает выгоды от распоряжения прибылью.

Однако в случае с Xangbo, по мнению юристов УБРИР, все обстоит совершенно иначе: это глобальный сырьевой трейдер с годовым оборотом на уровне \$4 млрд, располагает сетью подразделений в 15 юрисдикциях. Что касается «транзитности» платежей в адрес МТС, то это тоже не так: материнская компания получала лишь вознаграждение за консультационные услуги.

Арбитражный суд Москвы 27 сентября 2022 года согласился с этими доводами, а также отметил, что Xangbo инвестирует в финансовые инструменты с высокой доходностью и заключала договоры субординированного займа от своего имени и в своих интересах, а директора компании полностью правомочны решать любые вопросы, связанные с инвестированием средств.

С учетом этих обстоятельств суд сделал вывод, что «банк не создавал схему, направленную на неправомерное применение норм СИДН при осуществлении выплат процентного дохода» и «не получил необоснованной налоговой выгоды».

Девятый арбитражный апелляционный суд 26 декабря 2022 года подтвердил верность решения первой инстанции и признал претензии ФНС к УБРИР необоснованными.

## ЧЕРЕЗ СПАРК К ВЫГОДОПРИБРЕТАТЕЛЯМ

11 № А40-180280/2022

Заявитель: ООО Коммерческий банк «Альба Альянс»

Оспариваемая сумма: 39,56 млн руб., в том числе 29,33 млн руб. налога на прибыль

Банк «Альба Альянс», лицензия которого была аннулирована 12 марта 2021 года, в 2014-2015 годах предоставил ООО ТД «Русские продукты торг» Александра Есина три кредита на общую сумму 463,80 млн руб. Выплаты по ним не проводились, так как одним из условий была уплата процентов в момент погашения, а до него дело так и не дошло. Вместо этого 2 сентября 2015 года права кредитора за 230,37 млн руб. перешли по договору цессии к ООО «Первая кондитерская компания» (ПКК), которое, как позднее установил суд, находилось в «фактической аффилированности» с первоначальным заемщиком. Причем средства на эту сделку ПКК получила от банка в виде нового кредита. «Это был уникальный контракт для банка как по сумме, так и по сроку - 10 лет», - говорится в материалах дела. Сразу после выдачи «Альба Альянс» отнес ссуду к категории сомнительных.

Позднее юристы банка говорили в суде, что выявить, по каким причинам привлекли ПКК, теперь уже невозможно, так как решением вопроса о предоставлении упомянутых кредитов, а также об уступке прав требования занимался тогдашний президент банка Александр Якимов. Однако в марте 2016 года он покончил жизнь самоубийством в одном из столичных стрелковых клубов, писала газета «Коммерсантъ». Спокойно отстреляв две мишени, банкир на глазах у инструктора выстрелил в себя, говорилось в публикации.

Погашение основной суммы долга и выплату процентов ПКК осуществляла в минимальном размере. В 2017 году «Альба Альянс» перевел этот кредит в безнадежные.

Еще одна кредитная сделка «Альба Альянса», попавшая в поле зрения Межрегиональной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 9, - это выдача в мае и июле 2017 года в общей сумме 100 млн руб. производителю безалкогольных напитков ООО «Саамо» на закупку оборудования и расширение производственной деятельности. Затем, 28 декабря 2018 года, большая часть долга (погашено к тому времени только 9,28 млн руб.) была переведена на ООО «Саамо.рус».

В момент получения первого кредита владельцем и генеральным директором «Саамо» была Наталья Чернова, ей же принадлежало более 90% «Саамо.рус» при смене заемщика. Позднее, во время налоговой проверки, она говорила, что не знает о предоставленных «Саамо» кредитах, свою подпись под соответствующими соглашениями и собственным поручительством не признала, заявила, что в это время была в декрете и жила в другом городе. А перевод долга с «Саамо» на «Саамо.рус», по ее словам, не был завершен.

Никаких шагов по взысканию задолженности с ПКК и «Саамо.рус» банк не предпринимал, а в 2020 году уступил права требования по кредиту первой компании ООО «Экспоттрейд», а по долгу второй - ООО «Совлинк Холдинг».

Налоговый орган, приняв во внимание два обстоятельства - признание долга безнадежным с резервированием в объеме 100% от суммы вкпе с отказом от взыскания, решил, что «Альба Альянс» прибег к незаконной налоговой оптимизации. В этой ситуации банк необоснованно сделал отчисления в резервы на возможные потери по ссудам, которые признаются внереализационными расходами, и тем самым уменьшил базу по налогу на прибыль. Банку доначислены 29,33 млн руб. налога и 10,23 млн руб. пеней.

Банк возражал, что попытки взыскания задолженности за счет имущества поручителей по кредиту ТД «Русские продукты торг» положительного результата не дали бы, а сам этот процесс является длительным и трудоемким. Напротив, переуступка помогла банку получить от «Первой кондитерской компании» «несопоставимо большую сумму» в размере 12,34 млн руб. основного долга и процентов, указывали юристы банка. А после прекращения обслуживания займа претензионная деятельность не осуществлялась, поскольку срок погашения кредита установлен не позднее 1 сентября 2025 года, объясняли представители «Альба Альянса».

Соответствующим всем нормам делового оборота банк считал и соглашение с «Саамо», а при передаче

долга в «Само.рус» были привлечены новые поручители и залого.

Арбитражный суд Москвы признал данные сделки кредитования притворными. «Денежные средства передавались не на условиях возвратности (отсутствие источников погашения), платности (начисление и уплата процентов в конце срока) и срочности (длительный срок и пролонгация). <...> Соответственно, формирование и учет резерва на возможные потери по ссудам является неправомерным», – объяснил свой вывод суд.

В решении, в частности, есть неприкрытая ирония по поводу качества залога по ссуде ПКК, на который банк получал права только том в случае, если долг не будет погашен в 2025 году. «То есть спустя 10 лет банк вправе обратиться взыскание на предметы залога – кондитерские изделия с ограниченным сроком хранения и реализации», – говорится в документе.

То обстоятельство, что «Альба Альянс» не предпринимал никаких шагов по взысканию задолженности, по мнению суда, свидетельствуют о том, что у банка «отсутствовала заинтересованность в возврате кредитных средств». Фактической целью было прикрытие ранее выведенной банком ссуды и «замена должника на нового с целью соблюдения нормативов Банка России», делает вывод первая инстанция.

Кроме того, суд обратил внимание на тот факт, что права требования по всем вышеозначенным кредитам «Альба Альянс» в 2020 году уступил с колоссальным дисконтом. Долг ПКК в 402,14 млн руб. продали ООО «Экспотрейд» за 2,27 млн руб., «Само.рус» на 153,03 млн руб. – за 990 тыс. руб. ООО «Совлинк Холдинг».

«Таким образом, доводы банка о получении им экономической выгоды от сделок не соответствуют действительности и опровергаются фактическими обстоятельствами дела», – сделал вывод арбитражный суд.

Выгодоприобретателями по этим сделкам были совладельцы банка «Альба Альянс» Дмитрий Пяткин и Александр Фрайман, следует из решения суда. В этом документе со ссылкой на аналитическую систему «СПАРК-Интерфакс» говорится, что именно им принадлежат «Экспотрейд» и «Совлинк Холдинг».

Решение налоговой инспекции признано полностью законным.

## ГОНКОНГСКАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ

12 № А60-26858/2022

Заявитель: ОАО «Ирбитский химико-фармацевтический завод»

Претензии к Ирбитскому химико-фармацевтическому заводу (ИХФЗ) у Межрайонной инспекции ФНС № 13 по Свердловской области вызвало включение в цепь сделок по закупке фармацевтических субстанций и оборудования для производства медикаментов гонконгской Grand Capital Corp. Ltd., а также уплата этой компании высоких штрафных санкций на долг \$2,2 млн за несвоевременную оплату поставок (0,15% в день на протяжении более двух лет, что составило 136,01 млн руб.). Противоправным также налоговикам показалось создание резерва по сомнительным долгам на дебиторскую задолженность ОАО «Авексима Сибирь» – они увидели здесь снижение размера базы по налогу на прибыль, так как никаких мер по взысканию «дебиторки» не предпринималось, а потом она просто протаяла под видом предоставления индивидуальных контрактных условий.

«Транзитность» Grand Capital налоговики обосновали тем, что эта компания не платила налоги, зарплату, у нее не было расходов на аренду, электроэнергию, связь. Ее клиентами были только две организации – ИХФЗ и «Авексима Сибирь». Сырье и оборудование поставлялись напрямую китайскими производителями, доставку их оплачивал ИХФЗ. Никакого документооборота с Grand Capital по поводу этих операций предоставлено не было, все бумаги по отношениям с реальными поставщиками оформлялись сотрудником ООО «ФК Гранд Капитал», соучредителем и гендиректором которого был Денис Ременяко, до июня 2012 года возглавлявший совет директоров ИХФЗ.

Еще одним аргументом налоговиков в пользу фиктивности участия Grand Capital в поставках было то, что движение средств по расчетным счетам компании носило транзитный характер. От 24% до 44% денег, поступающих от ИХФЗ и «Авексима Сибирь», перечислялись китайским предприятиям – производителям фармсырья, материалов и оборудования, а оставшаяся часть уходила Rainideal Finance Limited, Reffert Intership S.A. и бенефициарным собственникам «ФК Гранд Капитал». При этом все упомянутые компании входили в одну группу лиц, решили налоговики на том основании, что распоряжение денежными средствами осуществляли несколько родственников, в том числе Ременяко.

Исходя из этого инспекция решила, что единственной целью включения Grand Capital в цепочку сделок было получение необоснованной налоговой выгоды путем завышения стоимости оборудования и фармсубстанций иностранного производства. Что касается фиктивности штрафных санкций, то такой их характер налоговики обосновали тем, что средства для своевременной оплаты на счетах ИХФЗ были и с другими контрагентами завод рассчитывался исправно.

В итоге от предприятия потребовали доплаты 160,27 млн налога на прибыль и 169,4 млн руб. налога с доходов, выплачиваемых иностранной организации, а также соответствующих пеней и штрафа. ИХФЗ первоначально опротестовал в суде претензии налоговиков в полном объеме, а затем самостоятельно произвел расчеты в рамках налоговой реконструкции, добиваясь сокращения доначислений на 84,05 млн руб. по налогу на прибыль и на 103,4 млн руб. по налогу с доходов нерезидента.

Арбитражный суд Свердловской области неоднократно предлагал налоговикам принять эти расчеты или представить собственные, но те не стали этого делать. По их мнению, налогоплательщик умышленно создал схему незаконной налоговой оптимизации, отказался раскрыть реальные параметры сделок и поэтому не имеет права на реконструкцию.

Но суд с этим не согласился. «Подход, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику <...> не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль», - говорится в решении. Суд посчитал, что предоставленные ИХФЗ «документы позволяют оценить параметры совершенных сделок и являются надлежащими доказательствами фактически понесенных расходов».

Вместе с тем, суд согласился с налоговым органом, что неустойка за несвоевременную оплату поставок является «искусственно созданной ситуацией и используется как один из способов вывода с территории РФ оборотных средств при применении ОАО «ИХФЗ» схемы минимизации налога на прибыль организаций с участием взаимозависимой компании Grand Capital (Гонконг)». Необоснованным также было включение в расходы при исчислении налога на прибыль долгов аффилированной «Авексимы Сибирь».

Апелляционная инстанция оставила в силе решение первой.

# РИСКИ НАЛОГОВЫХ ОГОВОРОВ

# 06

ЕЩЕ ОДНА ТЕМА, СВЯЗАННАЯ С ПРИМЕНЕНИЕМ СТАТЬИ 54.1 НК РФ, КОТОРАЯ СТАЛА АКТУАЛЬНОЙ В ПОСЛЕДНИЕ ГОДЫ, – ЭТО ПОСЛЕДСТВИЯ ВКЛЮЧЕНИЯ В ДОГОВОРЫ ТАК НАЗЫВАЕМЫХ НАЛОГОВЫХ ОГОВОРОВ

Налоговые оговорки являются частью заверений об обстоятельствах (статья 431.2 Гражданского кодекса РФ), суть которых в следующем: если по вине поставщика покупатель не сможет заявить вычет по НДС и учесть расходы по сделке при определении базы налога на прибыль, то последний вправе взыскать убыток в соответствующем размере с контрагента. Кроме того, в договоры также включались положения о согласии на раскрытие налоговой тайны. Инициатором продвижения этой практики в систему договорных отношений, сложившуюся в российской экономике, была ФНС. Первые примеры относятся к 2015 году, а 15 ноября 2016 года ФНС выпустила письмо № ММВ-7-17/615, по которому налогоплательщик может дать согласие на раскрытие сведений, составляющих налоговую тайну, а его контрагент может затем запросить эту информацию в инспекциях. Прежде всего речь идет о данных относительно так называемых

разрывов по НДС – неуплате этого налога в цепи сделок, несформированном источнике для его возмещения.

*«Исторически началось все с рынка зерна [в Ростовской области]. Там был рынок немного более управляемый, потому что 20 экспортеров. И, соответственно, можно было с ними проговорить, что так работать нельзя: есть экспортер, который принимает нулевую ставку, есть сельхозтоваропроизводитель, работающий на ЕСХН, и где-то чудесным образом среди десяти звеньев рождается НДС. Тогда им сказали: если вы не хотите силовых методов, <...> то, пожалуйста, приведите рынок в порядок. И они договорились.»* – вспоминала на конференции Торгово-промышленной палаты РФ в декабре 2022 года **Ирина Александрова, руководитель Межрегиональной инспекции ФНС № 4 по крупнейшим налогоплательщикам**, а в прошлом – руководитель ростовского управления службы.

В этом случае договоренность заключалась в том, что все налогоплательщики дают согласие на раскрытие информации, составляющей налоговую тайну. После этого инспекции, получающие и проверяющие декларации, могут с помощью информационных писем сообщать налогоплательщику, что в цепи сделок, которая ведет к нему, есть разрыв.

*«Есть возможность в режиме, когда [имеются] еще длящиеся контракты, возможность удержать, а не вслед уходящему поезду, то, что говорится здесь про некие убытки», – описывала Александра цель модели: оперативное выявление проблемных звеньев в контрактной цепи, а не гипотетическое взыскание убытка в размере доначисленных налогов с пенями и штрафами спустя годы.*

Постепенно подобные договоренности стали охватывать значительные части целых отраслей. Большое число участников рынка сельхозпродукции подписали хартию, миссией которой было названо восстановление добросовестной конкуренции на всем сельскохозяйственном рынке и формирование нетерпимого отношения к компаниям, нарушающим налоговое законодательство. Был создан информационный ресурс РАДО (Ассоциация добросовестных налогоплательщиков), где на основании согласия на раскрытие налоговой тайны безоценочно сообщается о выявленном с использованием системы АСК НДС-2 признаке «разрыва» по НДС. Аналогичные документы и информационные ресурсы есть у участников рынка автогрузоперевозок, в клининге и технической эксплуатации зданий. По информации Александровой, обсуждается нечто подобное и в ресторанном бизнесе.

*Есть пример, когда требование о включении в договоры налоговой оговорки выдвигает крупный заказчик – группа «Газпром». **Начальник департамента 822 (налоговой политики) компании Карен Оганян** сообщил об этом в ноябре 2021 года, заявив попутно, что 1,2 тыс. контрагентов приняли эти особые условия, а налоговые риски были снижены в 19 раз.*

Впрочем, согласились не все.

*«Некоторые компании наотрез отказались подписывать особые условия. Мы для себя сделали соответствующий вывод, и те контрагенты, которые проявили такую несознательность, в перспективе были просто исключены или будут исключены из реестра наших поставщиков. К сожалению, ситуация*

*осложняется тем, что в списке этих поставщиков есть компании, которые выполняют уникальные работы или поставляют уникальные товары, заменить которых попросту нечем. В этом случае нам приходится проводить разъяснительную работу, убеждать их эти условия подписать и зафиксировать на бумаге намерения добросовестно выполнять все свои налоговые обязательства», – говорит Оганян.*

В «газпромовских» оговорках содержались положения и о раскрытии налоговой тайны, и о взыскании убытков в случае нарушения заверений о соблюдении налогового законодательства. Обмен информацией проводился при участии ФНС.

Спустя год, с точки зрения ФНС, ситуация стала благополучной.

*«Три квартала кропотливой работы, и у них нет практически «разрывов», – сказала Александра в декабре 2022 года.*

Эксперты, опрошенные «Интерфаксом», по большей части говорят, что налоговые оговорки в контрактах применяются все чаще.

*«Их использование набирает в последнее время популярность, и сегодня большинство компаний включают их в свои договоры в обязательном порядке», – констатирует Савин из BGP Litigation.*

*«Многие наши клиенты просят дополнительно внести налоговые оговорки путем составления дополнительных соглашений к уже заключенным договорам», – подчеркнула руководитель юридического отдела Луиза Вознесенская.*

Но зачастую это все-таки не инструмент оперативного обмена информацией, как его мыслила ФНС.

*«Такие налоговые оговорки чаще всего ориентированы на возмещение потерь от непризнания налоговым органом «входного» НДС и расходов по налогу на прибыль», – рассказывает Никифоров из «Пепеляев групп».*

Вне крупного бизнеса по большей части налоговые оговорки сегодня служат инструментом для гипотетической компенсации потерь, соглашается Вознесенская. «Раскрытие информации достаточно редко выступает основными целью и содержанием налоговых оговорок, всё-таки субъекты предпринимательской деятельности обычно неохотно и далеко не часто делятся своей коммерческой информацией», – отмечает она.

Можно посчитать, что значение налоговой оговорки как инструмента гипотетической компенсации потерь обесценено прецедентом, зафиксированным на уровне ВС РФ при рассмотрении спора АО «Таймырская топливная компания» с ООО «Таймырстрой». Здесь суд решил, что «налоговые» убытки можно взыскивать с контрагента и без всяких заверений об обстоятельствах. «Применение такой меры гражданско-правовой ответственности, как возмещение убытков, допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора», – говорится в определении СКЭС ВС РФ.

Но, с другой стороны, есть спор между АО «Курорты Северного Кавказа» и ООО «Творческая мастерская «Аура-архитекторы Малюки», где первая компания пыталась взыскать со второй убытки на сумму невозмещенного НДС. Арбитражный суд Московского округа решил, что эти требования неправомерны, так как истец не доказал, что заявленные к взысканию убытки возникли вследствие виновных действий ответчика, а также не обосновал наличие причинно-следственной связи между одним и другим. Судья ВС РФ, в свою очередь, отказался передавать дело в коллегию по экономическим спорам, поддержав позицию суда округа: «Требование для получения вычета по НДС может быть предъявлено к государству в лице налоговых органов, а не к контрагенту по договору».

На самом деле судебной практике еще только предстоит сформироваться.

*«Порядка сотни дел, наверное, рассмотрено о взыскании подобных убытков. Примерно половина дел удовлетворяется, рас- сматривается в одну сторону, половина – в другую, в зависимости от разных факторов», – знает партнер Taxology Артюх.*

Но даже если обстоятельства дел сходны, решения могут быть разными. Пензенский комбинат хлебопродуктов (ПКХП), входящий в группу «Черкизово»,

Гиагинский маслоперерабатывающий комплекс (ГМПК) и компания «Социнтех-Инстал» столкнулись с одной и той же ситуацией – в ответ на заявление о возмещении НДС получили сигнал от налоговиков: источник для этого не сформирован, разбирайтесь.

*«Очень часто происходит следующее: налоговый орган проводит полуавтоматизированную проверку (с помощью системы АСК НДС-2 – ИФ), по итогам которой устанавливает какие-то зоны риска и предлагает налогоплательщику доплатить сумму налога, как правило, НДС, по тем или иным сделкам добровольно, без выхода на проверку или до такого выхода. Это налогоплательщику упрощает несколько жизнь, потому что добровольно он заплатит меньше, чем мог бы заплатить по итогам проверки, потому что будет меньше пеня, не будет штрафа. В ходе проверки налоговый орган может еще какие-то проблемы у него найти. Итоговая сумма доначисления может вообще очень серьезно вырасти», – описывает происходящее «за сценой» Артюх.*

Менеджеры и юристы ПКХП, ГМПК и «Социнтех-Инстала» вполне могли рассуждать так же. По крайней мере, отреагировали они на сигналы инспекторов одинаково, добровольно заплатив в бюджет.

*«Налогоплательщик идет на добровольное уточнение, доплачивает, а потом бежит к контрагенту, а контрагент говорит: «Слушай, как бы ты там добровольно что-то доплатил – это твой вопрос, твое дело. Но у нас в соглашении нашем написано, что должно быть решение инспекции по итогам проверки. А проверки не было и решения, соответственно, тоже». Поэтому на этом основании тоже суды могут отказывать», – рассказывает Артюх.*

Именно так поступили все три инстанции в разбирательстве по иску «Социнтех-Инстала» и апелляция в деле ПКХП на первом круге его рассмотрения. В итоге, правда, «черкизовский» комбинат своего все же добился. А вот дело ГМПК прошло по третьему сценарию: истец получил только половину компенсации, потому что суды сочли, что он не проявил должной осмотрительности, выбрав в контрагенты «техническую» компанию.

## ДОЛГИЙ ПУТЬ К МИРУ

13 № А33-3832/2019

Истец: АО «Таймырская топливная компания»

Ответчик: ООО «Таймырстрой»

Оспариваемая сумма: 5,57 млн руб. ущерба в связи с доначислением 4,46 млн руб. НДС, 710 тыс. руб. пеней и 400 тыс. руб. штрафа

Таймырская топливная компания (ТТК) в 2014 году по итогам конкурса выбрала «Таймырстрой» для выполнения ремонтных работ на своих объектах, оплатила их с учетом НДС, а затем получила соответствующий вычет. Но через два года ИФНС по Центральному району Красноярска признала его необоснованным и потребовала от ТТК вернуть в бюджет 4,46 млн руб. НДС и уплатить 1,11 млн руб. пеней и штрафа, так как сам «Таймырстрой» НДС не заплатил и источник для возмещения не был сформирован.

Инспекция указывала, что доказательства реального проведения операций по договору отсутствуют, что «Таймырстрой» существовал лишь формально, а все работы на объектах ТТК выполнены физическими лицами. Получаемые «Таймырстроем» деньги перечислялись ООО «Мегаполис», которое было привлечено в качестве субподрядчика, являлось частым участником тендеров ТТК и при этом «проблемной организацией», а ее счета использовались для обналичивания денежных средств через физических лиц.

ТТК выплатила доначисленные суммы, но опротестовала решение ФНС в суде. Первая инстанция встала на сторону налогоплательщика. Однако апелляция и суд округа подтвердили правоту налогового органа. Они исходили из того, что реальность работ на объектах ТТК не доказана, «налогоплательщиком не подтверждено проявление должной степени осторожности и осмотрительности при выборе контрагента по сделкам». После этого ТТК обратилась с иском к «Таймырстрою»

о взыскании неосновательного обогащения, которое возникло в связи с причинением вреда недобросовестным поведением, то есть неуплатой НДС в бюджет. Но Арбитражный суд Красноярского края отклонил эти требования. Основным элементом в обосновании этого решения было то, что истец, заключая договор с контрагентом, не проверив его благонадежность, приняв документы, содержащие явно недостоверную информацию, взял на себя риск негативных последствий в виде невозможности применить обоснованную налоговую выгоду. Апелляционная и кассационная инстанция поддержали такое решение.

Однако ВС РФ занял совершенно другую позицию. Он решил, что «возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора». Правда, СКЭС ВС РФ оговорила, что иск ТТК можно было бы отклонить в случае существования доказательств, что она вместе с подрядчиками была участником одного правонарушения, но таких доводов в деле нет.

В этой связи дело было отправлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. И на этом этапе было заключено мировое соглашение, по которому «Таймырстрой» обязался возместить ТТК ущерб в полном объеме.

## ТРЕБОВАНИЕ – К ГОСУДАРСТВУ

14 № А40-311076/2019

Истец: АО «Курорты Северного Кавказа»

Ответчик: ООО «Творческая мастерская «Аура-архитекторы Малюки»

Оспариваемая сумма: 5,67 млн руб. неполученного вычета по НДС

Госкомпания «Курорты Северного Кавказа» (КСК) заказала ООО «Творческая мастерская «Аура-архитекторы Малюки» (ААМ) за 55,8 млн руб. проект планировки территории туристско-рекреационной особой экономической зоны «Армхи» в Джейрахском районе Ингушетии. Впоследствии у заказчика возникли претензии к проектировщику из-за того, что работа была выполнена с опозданием и с недостатками, прошло судебное разбирательство об определении взаимных обязательств, по итогам которого от КСК потребовали выплатить за проделанную работу 37,14 млн руб. (согласно законодательству эта сумма должна была включать НДС 5,67 млн руб.), а ААМ обязали заплатить неустойку в размере 10,1 млн руб. КСК провели оплату с учетом зачета неустойки.

Однако затем заказчик столкнулся с новой проблемой: когда госкомпания предъявила к возмещению НДС на 5,67 млн руб., последовал отказ налоговых органов. Он был обоснован отсутствием первичных документов – ААМ отказалась их подписывать. После этого КСК обратились в суд с иском о взыскании убытков с компании «Аура-архитекторы Малюки» в связи с невозможностью возместить НДС, но Арбитражный суд Москвы это требование отклонил. В решении среди прочего отмечалось,

что при взаиморасчетах нигде не указывалось, что суммы включают НДС, следовательно, есть основания считать, что КСК провели оплату по решению суда без учета этого налога.

Девятый арбитражный апелляционный суд встал на сторону КСК. По его мнению, первичным документом, необходимым для возмещения НДС, было судебное решение об определении взаимных обязательств: названные там суммы по закону обязаны включать НДС.

Однако Арбитражный суд Московского округа отменил постановление апелляционной инстанции на том основании, что истец не доказал, что заявленные к взысканию убытки возникли вследствие незаконных, виновных действий ответчика, а также не обосновал наличие причинно-следственной связи между действиями ответчика и возникшими у истца убытками. «Требование для получения вычета по НДС может быть предъявлено к государству в лице налоговых органов, а не к контрагенту по договору», - так позиция суда округа подытожена в определении судьи ВС РФ, который, таким образом, согласился с логикой нижестоящей инстанции, отказавшись передать дело на рассмотрение в СКЭС.

## ПРЕВОСХОДСТВО НАЛОГОВОЙ ОГОВОРКИ

15 № А49-9946/2020

Истец: ОАО «Пензенский комбинат хлебопродуктов»

Ответчик: ООО «Поволжский колос»

Оспариваемая сумма: 5,25 млн руб. имущественных потерь

Группа «Черкизово» ввела практику, согласно которой в ее договоры должны включаться заверения, что поставщики не прибегают к незаконным операциям с НДС. У Пензенского комбината хлебопродуктов (ПКХП), входящего в группу, в договоре с «Поволжским колосом» тоже содержалась подобная налоговая оговорка: этот поставщик зерна гарантировал, что по операциям с его участием «не имеется и в последующем не возникнет признаков несформированного источника по цепочке поставщиков товаров для принятия к вычету сумм НДС».

В рамках начавшегося затем судебного разбирательства «Поволжский колос» утверждал, что продал ПКХП зерно собственного производства и в подтверждение предоставил статотчет о сборе урожая. Комбинат по итогам исполнения контракта заявил вычет по НДС в размере 5,09 млн руб., но инспекция ФНС РФ по Железнодорожному району Пензы своим информационным письмом сообщила ПКХП, что источник не сформирован. По данным налоговиков, «Поволжский колос» уплатил только 550 тыс. руб. НДС, причем при закупке мясной, чайной и иной продукции, не использующейся в зерновом хозяйстве.

На самом деле «Поволжский колос» приобретал зерно у сельхозпроизводителей, использующих спецрежимы налогообложения и не являющихся плательщиками НДС, были уверены инспекторы. По их мнению, поставщик фактически воспользовался одной из схем «теневой инкассации».

После этого ПКХП добровольно заплатил НДС и пени (в общей сложности 5,25 млн руб.), а затем потребовал у «Поволжского колоса» компенсации данных сумм в качестве имущественных потерь.

Арбитражный суд Пензенской области удовлетворил требования ПКХП, но квалифицировал взыскание не как компенсацию имущественных потерь при нарушении условий договора, а в качестве возмещения убытков. Основанием, судя по мате-

риалам дела, стало то, что в налоговой оговорке не упоминалось о компенсации, если гарантии будут нарушены. «Соглашение о возмещении имущественных потерь сторонами заключено не было», - сказано в решении суда.

Такой исход не устроил ни одну из сторон, и дело ушло в апелляционный суд. ПКХП, в частности, настаивал, что нужно говорить о компенсации за нарушение договора, а не убытках.

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд отменил решение первой инстанции. Он согласился с выводом, что речь идет об убытках, но при этом констатировал, что в деле отсутствует «совокупность условий, необходимых для возмещения убытков», а именно виновность, умышленное участие контрагентов в схеме уклонения от уплаты налогов. По мнению апелляции, информационное письмо налогового органа нельзя рассматривать в качестве решения об отказе в применении налоговых вычетов. Доплата налога произведена истцом исключительно по собственному усмотрению, ПКХП не лишился права на вычет налога, по-прежнему имеет возможность на его применение, отметил апелляционный суд.

Однако Арбитражный суд Поволжского округа отправил дело на пересмотр, и при повторном рассмотрении первая инстанция признала информационное письмо ФНС достаточным основанием для предъявления претензий поставщику, так как этот документ прямо упоминается в налоговой оговорке. Кроме того, там же ответственность контрагента за недостоверность данных гарантий не ставилась в зависимость от обжалования в судебном порядке решений налоговых органов, отметил суд. В новом решении ущерб, нанесенный ПКХП, был назван имущественными потерями из-за неисполнения контрактных условий, как этого и добивались представители комбината.

Два вышестоящих суда согласились с таким подходом.

## ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ПОПОЛАМ

16 № А32-35760/2021

Истец: ООО «Гиагинский маслоперерабатывающий комплекс»

Ответчик: ООО «Югсельхозпродукт»

Третье лицо: Межрайонная инспекция ФНС № 2 по Республике Адыгея

Оспариваемая сумма: 15,6 млн руб. убытка

Гиагинский маслоперерабатывающий комплекс (ГМПК) решил взыскать убытки в размере 15,6 млн руб. со своего контрагента - «Югсельхозпродукта», которого налоговая инспекция сочла «транзитной» компанией. «Без реального осуществления хозяйственных операций» эта организация «включала в состав вычетов» счета-фактуры от реальных поставщиков сырья, в том числе от одного из крупнейших в стране сельхозпроизводителей - АО «Фирма «Агрокомплекс» им. Н. И. Ткачева», говорится в судебных материалах.

Межрайонная инспекция ФНС № 2 по Республике Адыгея в ходе камеральной проверки потребовала от ГМПК дать пояснения об основаниях вычета НДС по контрактам с «Югсельхозпродуктом» и попыталась связаться с этим поставщиком. Его гендиректора вызвали на допрос в качестве свидетеля и запросили документы по сомнительным сделкам. Неявку и непредоставление документов юристы «Югсельхозпродукта» позднее в суде объяснили тем, что не получили извещение о вызове и запрос.

ГМПК же вместо ответа по своей инициативе исключил все сделки с этим поставщиком из книги покупок, добровольно перечислил в бюджет НДС в размере 13,56 млн руб. и пени в объеме 1,94 млн руб., а затем обратился к «Югсельхозпродукту» с требованием о компенсации этих затрат.

После того как оно не было исполнено, ГМПК отправился в суд. Юридической основой для взыскания в качестве убытков сумм уплаченного НДС и пеней стали содержащиеся в договорах с «Югсельхозпродуктом» заверения об обстоятельствах (так называемые налоговые оговорки), в том числе о том, что «возникновение претензий» со стороны государства к покупателю влечет выплату компенсации, равной «сумме налога и предъявленных санкций».

Позиция «Югсельхозпродукта» тему «возникновения претензий» обходит. Но юристы компании упирали на то, что налоговая инспекция не установила «прямой причинно-следственной связи» между действиями «Югсельхозпродукта» и имущественными потерями ГМПК. «Отсутствует основание для применения сп/налоговой оговорки», так как доначисление налога связано не с решением налоговой инспекции в отношении поставщика ООО «Югсельхозпродукт», а связано с действиями ООО «Гиагинский МПК», которое вместо дачи пояснений налоговому органу исключило покупку товара из книги покупок», - приводятся аргументы «Югсельхозпродукта» в материалах дела. По мнению юристов этой компании, именно действия истца повлекли доначисление налога, а теперь, на «Югсельхозпродукт» пытаются возложить «обязанность дважды уплатить НДС: первый раз в бюджет, второй раз истцу».

Арбитражный суд Краснодарского края решил, что в этом деле все хорошо. Он подтвердил правоту налогового органа, признавшего «Югсельхозпродукт» «транзитной» организацией. Но и ГМПК, с точки зрения суда, не проявил должной осмотрительности, ни разу не запросив, например, у поставщика первичные документы и копии налоговой декларации по НДС, хотя имел на это право согласно оговорке. Завод «не принял мер к недопущению возникновения негативных последствий такого бездействия», говорится по этому поводу в решении.

По этой причине суд взыскал с «Югсельхозпродукта» только половину заявленного убытка - 6,78 млн руб. Пени же полностью остались на стороне ГМПК, так как об их возмещении прямо ничего не сказано в договорах, а «просрочка в уплате налога полностью возникла по причинам, зависящим от истца», отметила первая инстанция. Апелляция и суд округа поддержали ее позицию.

## НЕРАСКРЫТЫЕ ЗАВЕРЕНИЯ

17 № А40-144193/2020

Истец: АО «Социнтех-Инстал»

Ответчик: ООО «Движение»

Такое же информационное письмо АО «Социнтех-Инстал», занимающееся строительством сетей сотовой связи, получило от инспекции ФНС по Октябрьскому району Новосибирска по поводу контрактных отношений с субподрядчиком – ООО «Движение». «Выявлены факты совершения ООО «Движение» операций с высоким уровнем риска, в которых усматриваются признаки злоупотребления правом применения налоговых вычетов», – говорилось в этом документе по поводу того, что «Движение» не отразило в книге продаж платежи «Социнтех-Инстала» на сумму 16,95 млн руб.

После этого последний добровольно исключил из декларации по НДС сделки с «Движением», доплатил налог на 2,83 млн руб. и подал к проблемному субподрядчику иск о взыскании убытков в этом размере. «По логике истца, в соответствии со статьей 431.2 Гражданского кодекса в случае предоставления недостоверных заверений об обстоятельствах виновная сторона должна возместить убытки», – так обоснование требования излагается в материалах дела.

Вторая часть иска «Социнтех-Инстала» заключалась во взыскании неосновательного обогащения в размере 939,2 тыс. руб. Последняя сумма представляла собой неотработанный аванс, выплаченный «Движению».

Арбитражный суд Москвы удовлетворил только второе требование, а в отношении первого выразил недоумение. «В чем выражены заверения, истцом так и не раскрыто», – говорится в решении суда. Сама же по себе добровольная доплата НДС, по мнению суда, основания для взыскания убытков не создает.

«Нереализация права на налоговый вычет не может быть рассмотрена как причинение убытков», – написано в решении первой инстанции. Вторая добавила, что отказа в возмещении НДС не было: имелось только информационное письмо от налоговой инспекции.

Арбитражный суд Московского округа поддержал нижестоящие инстанции.

БЕЗ ПОЛОЖЕНИЙ О РАСКРЫТИИ ИНФОРМАЦИИ И РЕАЛИЗАЦИИ ОБМЕНА ДАННЫМИ В НАЛОГОВЫХ ОГОВОРКАХ ЕСТЬ ВРОЖДЕННЫЙ ПОРОК: РЕАЛЬНО КАК «СТРАХОВОЧНЫЙ» ЭЛЕМЕНТ В ДОГОВОРНОЙ КОНСТРУКЦИИ ТАКОЕ ЗАВЕРЕНИЕ ПРОСТО НЕ РАБОТАЕТ

**Руководитель аналитической службы юридической компании «Пепеляев групп» Вадим Зарипов** в феврале 2023 года на конференции «Дебаты о налогах», организованной Fcongress, так описывал распространенный сценарий, по которому действуют сотрудники ФНС: «Приходит к налогоплательщику налоговый орган и говорит: у вас же есть налоговая оговорка, вы же можете взыскать? Подайте декларацию уточненную, вычеты и расходы уберите, доплатите, а дальше разбирайтесь со своим контрагентом».

«Налоговый орган отстраняется от выяснения действительного размера налоговых обязательств, а правовые риски и последствия применения налоговой оговорки перекладываются на активного и добросовестного налогоплательщика», – так оценивает подобные действия инспекторов **Екатерина Авдеева, доцент кафедры правового обеспечения рыночной экономики ИГСУ РАНХиГС, член генсовета «Деловой России», руководитель экспертного центра по уголовно-правовой политике и исполнению судебных актов.**

Если бизнес соглашается, то ФНС должна быть довольна: «разрыв» устраняется. Но, по словам Зарипова, если смотреть на ситуацию в целом, то наблюдается «очень интересная коллизия», отражающая «цинизм всего этого подхода». «Налоговый орган вместо того, чтобы работать с вашим поставщиком, который не заплатил свои налоги, приходит к вам (налогоплательщику – ИФ). Но если поставщик живой, то тогда почему пришли к нам, почему с нас, как с покупателя, пытаются взыскать эти суммы? А вот если же поставщика уже нет, то что мы получим? Мы потеряли вычеты и расходы, мы пошли взыскивать, судиться, терять время и деньги на юристов... Получили судебное решение, а взыскивать не с кого. И что мы получим

в итоге? Мы еще и налог на прибыль доплатим с этих сумм, как присужденных, то есть одни расходы получим», – резюмировал Зарипов.

Опрошенные «Интерфаксом» эксперты едины во мнении, что для налогоплательщика такое взыскание будет бесполезно в подавляющем большинстве случаев.

«Если контрагент не жизнеспособный, то перспектива взыскания сводится к нулю», – отмечает Авдеева.

Реальный пример, как это происходит в отношении даже крупной компании и ее реально действовавшего контрагента, привела во время «Дебатов о налогах» **начальник управления правового обеспечения финансовой деятельности ГАЗа Юлия Вершинина.** Ее компания подала иск к контрагенту о взыскании «налоговых» убытков, а он, по ее словам, занял такую позицию: «Вы плохо сражались с налоговыми органами, вы с ними вошли в сговор, я за это платить не буду». Процесс идет четыре года, заканчивается, а у ответчика, как сказала Вершинина, «уже два года нет имущества ни копейки».

Единственно, наверное, кто точно выигрывает от распространения налоговых оговорок, – это казна. «Жулики останутся жуликами, а добросовестные налогоплательщики и так бы были добросовестными, поэтому сама по себе налоговая оговорка вообще никак на это не влияет, а скорее, выступает PR-инструментом в пользу того, чтобы налогоплательщики скорее соглашались с налоговыми органами (и добровольно платили в бюджет – ИФ), перекладывая имущественные последствия на своих поставщиков», – считает Артюх из компании Taxology.

---

## ПРОБЛЕМЫ ПРИ ВЗАИМОДЕЙСТВИИ С НЕДОБРОСОВЕСТНЫМИ КОНТРАГЕНТАМИ ПО-ПРЕЖНЕМУ, КАК И 15 ЛЕТ НАЗАД, ЗАНИМАЮТ ПЕРВОЕ МЕСТО В ЧИСЛЕ КОМПЛАЕНС-РИСКОВ

Об этом свидетельствует и анализ судебной практики, и опросы компаний, и ежедневная бизнес-практика. Управление этим риском, несмотря на его привычность, не превратилось в рутину.

Да, фирм, используемых для сомнительных операций, стало в десятки раз меньше. Но зато распознать их теперь много трудней.

«Техническая» компания, которую 10 лет назад легко было выявить по директору-номиналу, массовому учредителю, сомнительному адресу и отсутствию реальной деятельности, теперь – многоликий Янус с не вызывающими сразу же подозрение чертами.

Что еще хуже, «техничка» часто в принципе оказывается вне зоны проверок и контроля со стороны налогоплательщика, скрываясь в дальних звеньях цепочек платежей, но это не освобождает его от ответственности.

Требования к защитным мерам против прежних «однодневок» также изменились. Когда-то налогоплательщику, чтобы снять вопросы со стороны проверяющих и подтвердить проявление должной осмотрительности, достаточно было предъявить лишь официальные «паспортные данные» контрагента. Теперь этого мало.

Действующая концепция коммерческой осмотрительности предписывает налогоплательщику хранить всю историю выбора, анализа, проверки, мониторинга партнера.

«...Налоговым органам необходимо занимать активную позицию в вопросе сбора доказательств, характеризующих обстоятельства выбора налогоплательщиком контрагента с учетом предмета

и цены сделки, в целях оценки доводов налогоплательщика о том, что данный выбор соответствовал практике делового оборота и был сделан с соблюдением стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, имея в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении данного выбора субъекты предпринимательской деятельности оценивают, как правило, не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры», - говорится в письме ФНС № БВ-4-7/3060@.

Да, «разрыв» по НДС в России сократился до рекордно низкого уровня – менее 1%. Но в абсолютных цифрах сумма «бумажного» НДС по-прежнему значительна – с точки зрения интересов бюджета.

Поэтому налоговые органы не снижают активности. По оценкам, в подавляющем большинстве случаев они добиваются побед в судах по делам, связанным с подставными компаниями.

У нас нет никаких оснований сомневаться в том, что устранение рисков, создаваемых неблагонадежными контрагентами, останется и в будущем приоритетным для бизнеса.

## «ОДНОВНЕВКИ»: 12 ЛЕТ СПУСТЯ

Для проявления коммерческой осмотрительности бизнесу нужны все более «умные» инструменты. Поэтому **Индекс должной осмотрительности (ИДО)**, запущенный в аналитической системе «СПАРК-Интерфакс» 12 лет назад для выявления «однодневок», прошел за эти годы путь от детектора простых и понятных факторов риска до многоуровневой модели. Она учитывает сложные взаимоотношения между отдельными своими элементами, нечеткие и размытые характеристики, нелинейные взаимосвязи. Модель способна адаптироваться под изменения и учитывать новые факторы токсичности бизнесов.

Сложные аналитические модели позволяют нам видеть истинное лицо любой компании. Это подтверждается, в частности, совпадением статистики по «техническим» компаниям, которая рассчитывается системой «СПАРК-Интерфакс», с одной стороны, и налоговыми органами, с другой. Об этом публично говорило несколько лет назад руководство ФНС.

Согласно ИДО, признаки «однодневности» в 2011 году имели 1,77 млн российских юридических лиц, в том числе более 1,1 млн могли использоваться в налоговых «схемах».

Сегодня число фирм, которые потенциально могут создать налоговые проблемы, стремится к нулю – их, согласно ИДО, всего 50 тыс. «СПАРК-Интерфакс» при этом «видит» и потенциальных заемщиков-мошенников (72 тыс.), и просто

сомнительные фирмы (168 тыс.). А эти структуры не менее опасны для бизнеса.

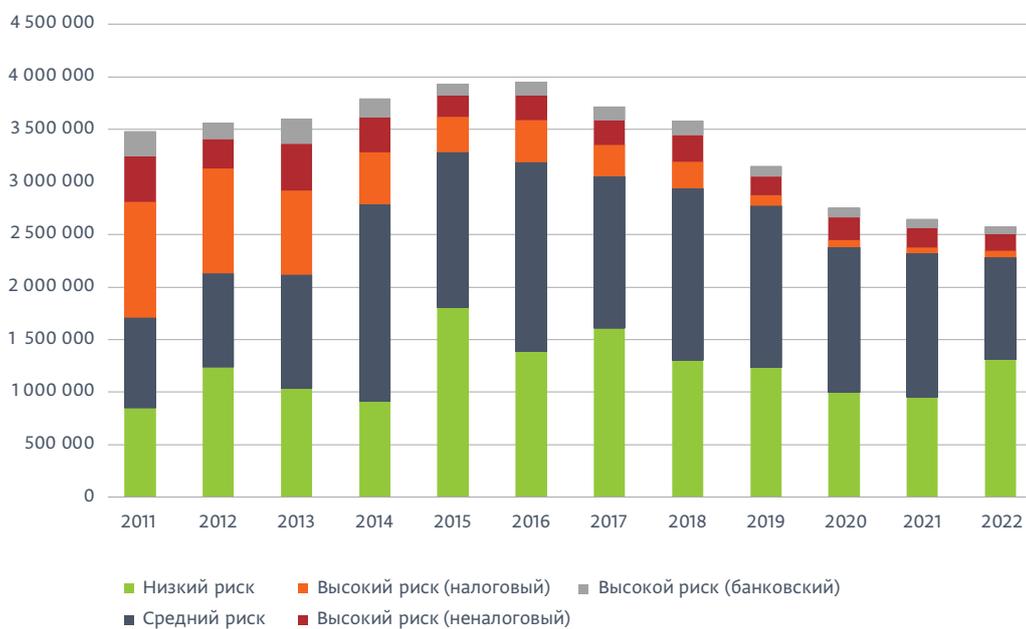
Отвечать на новые вызовы нам помогает Big Data. Помимо привычных данных, «СПАРК-Интерфакс» активно аккумулирует сегодня все доступные сведения о бизнесе. Это, например, онлайн-трафик, платежные и транзакционные данные, разнообразные реестры, сведения из медиа...

Это 15 лет назад мы в «СПАРК-Интерфакс» могли удовлетворяться тем, что информация по компании иногда обновляется раз в год – через ЕГРЮЛ и Росстат.

Сегодня мы идем по пути сбора всего информационного шлейфа, любых сигналов о деятельности бизнесов. За счет этого за последние несколько лет мы фактически создали еще один, дополнительный слой данных о российских компаниях. Благодаря этому появилась возможность и дополнить портрет финансово-хозяйственной деятельности компании, и усовершенствовать наши скоринговые модели, в том числе ИДО.

Направления развития аналитических моделей подсказывает рынок. Например, в 2023 году мы концентрируем наши усилия на выявлении «брошенных» компаний (которые в прошлом были уважаемыми участниками делового оборота, а сегодня могут использоваться для сомнительных операций), на учете факторов, связанных с турбулентностью в российской экономике.

## ДИНАМИКА ИНДЕКСА ПЛАТЕЖНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ ЗА 2011-2022 ГГ.



Источник: «СПАРК-Интерфакс»

 **СПАРК**

Лидер на рынке информационно-аналитических систем о компаниях, отраслевой стандарт

[www.spark-interfax.ru](http://www.spark-interfax.ru)

Москва и МО  
+7 (495) 787-43-43  
[sales@interfax.ru](mailto:sales@interfax.ru)

Регионы РФ  
+7 (499) 251-07-81  
[ris@interfax.ru](mailto:ris@interfax.ru)

16+