КОНСУЛЬТАЦИЯ

1. **Обстоятельства спора.** В рамках заседания Комиссии по легализации объектов налогообложения в отношении Общества составлен Протокол…. (далее – Протокол). В рамках подходов, основанных на Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@), налоговым органом проведен предпроверочный анализ нескольких контрагентов Общества, в результате чего обнаружены контрагенты с «высоким налоговым риском». По результатам заседания Комиссии налогоплательщику было предложено скорректировать (убрать полностью) вычеты по налогу на добавленную стоимость (НДС) в отношении сделок с «высокорисковыми» контрагентами ….).

В Протоколе отмечается, что по результатам анализа финансово-хозяйственной деятельности Общества за 2,3 кв. 2018 года у инспекции появились основания полагать, что Общество использовало контрагентов для увеличения доли вычетов и минимизации НДС, а также основной целью заключения договоров являлось **«получение наличных денежных средств (схема вывода установлена)»**.

 1). ООО …. (непосредственный контрагент Общества): установлены признаки «транзитной организации»:

- нет сотрудников

- нет имущества и транспорта

- высокий удельный вес вычетов (99, 83%) в исчисленной сумме налога.

Установлено, также, что со ….года (согласно расчетному счету) контрагент осуществляет разнообразную деятельность (строительные работы, поставка, транспортные услуги и т.д.).

Контрагент не осуществляет обычные в хозяйственной практике общехозяйственные расходы (плата за аренду, услуги связи, интернета и т.д.). Контрагент платит минимальные налоги, отсутствует по юридическому адресу. Руководитель контрагента уклонилась от явки для показаний по обстоятельствам деятельности своей компании.

В Протоколе указано о том, что имело место не полная оплата по договорам поставки Контрагента с поставщиком 2- го звена (ООО…) и ООО…. с контрагентом 3-го звена ООО …..

Расчетные счета контрагентов Общества были открыты непродолжительное время и закрыты в мае-июле 2018 года. Поставщик 5-го звена уплатил минимальные налоги в бюджет.

Договор поставки нефтепродуктов между поставщиками 1 и 2 звена заключен ранее регистрации ООО … в качестве юридического лица, что говорит, по оценке инспекции, о формальном документообороте между компаниями.

У контрагентов Общества совпадают IP адреса, используемые для выхода в интернет для сдачи отчетности.

Инспекция пришла к выводу о том, что все контрагенты (1-5 звена) являются «транзитными» организациями, управляемыми одной группой лиц.

Как отметил налоговый орган, контрагент Общества является участником «схемы» ухода от налогообложения, формирующим формальный документооборот с целью создания фиктивных налоговых вычетов НДС в интересах выгодоприобретателей.

2). ООО … (контрагент 2-го звена): установлены аналогичные признаки «транзитной» организации и участия в схеме по уклонению от уплаты налогов.

Налоговый орган отмечает, что Общество должно снять вычеты по контрагентам, в ином случае в отношении Общества будет назначена выездная налоговая проверка.

**2. Применимые нормы права.**

В случае назначения выездной налоговой проверки в отношении Общества к указанным обстоятельствам будут применены нормы статьи 54.1 Налогового Кодекса РФ.

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Закон № 163-ФЗ), вступившим в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, введена статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 2 Закона № 163-ФЗ положения пункта 5 статьи 82 Кодекса (в редакции настоящего закона) применяются к выездным проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами **после дня вступления в силу настоящего закона.**

**Таким образом,** если сейчас будет назначена выездная проверка, будет применена статья 54.1 НК РФ.

1. **Нормы Главы 21 НК РФ**

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право

уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса,

на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты.

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат

суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ,

услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых

объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением

товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные

статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных

продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг),

имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога

при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов,

подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на

основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171

Кодекса. Вычетам подлежат, если иное не установлено статьей 172 НК РФ, только суммы

налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг),

имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически

уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации,

после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с

учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 Кодекса и при наличии

соответствующих первичных документов.

При этом документы, представленные налогоплательщиком, должны отвечать

установленным требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с

которыми законодательство связывает правовые последствия.

В силу статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском

учете» (далее - Закон о бухгалтерском учете) каждый факт хозяйственной жизни

подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к

бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты

хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

В целях обеспечения взимания налога в соответствии с добавленной стоимостью

гл. 21 НК предусматривает, что НДС, исчисленный налогоплательщиком при

совершении собственных облагаемых операций, уплачивается в бюджет за вычетом

сумм так называемого "входящего" налога, предъявленного контрагентами в

дополнение к цене товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком (п. 1

ст. 168, п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 173 НК).

Следовательно, по общему правилу, налогоплательщику, использующему

приобретенные товары (работы, услуг) для ведения облагаемой НДС деятельности,

гарантируется право вычета "входящего" налога, предъявленного контрагентами, а

исключения из указанного правила должны быть предусмотрены законом".

1. **Положения статьи 54.1 НК РФ.**

Отдельными пунктами статьи 54.1 НК РФ установлены **альтернативно применяемые** основания для отказа налогоплательщику в вычетах НДС:

**1) (пункт 1)** *Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.*

**В письме ФНС России от 16 августа 2017 № СА-4-7/16152@ сказано следующее:**

Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п.

В указанной связи налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих **об умышленном участии** проверяемого налогоплательщика, обеспеченном в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

На какие факты ФНС говорит обратить внимание:

1. факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов **проверяемому налогоплательщику.**

Признаки взаимозависимости описаны в статье 105.1 НК РФ. Если признаков нет, стороны не взаимозависимы Обществу. То есть оно не могло контролировать действия контрагентов.

По нашей оценке, в данном случае в Протоколе не указано свидетельств взаимозависимости или подконтрольности контрагентов налогоплательщику. Не указано, что контрагенты действовали согласовано в интересах налогоплательщика, что налогоплательщик должен был быть осведомлен о «схеме».

Данные обстоятельства должны быть изучены налогоплательщиком дополнительно и приняты во внимание.

2). установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Действительно имело место перемещение продукции между контрагентами, вплоть до 5 звена. Но, не сказано, какое участие в транзитных операциях принимал сам проверяемый налогоплательщик. Из Протокола не следует, что уплаченные им поставщикам денежные средства возвращались Обществу обратно (займы, наличные деньги или т.п.). На этот момент также надо дополнительно обратить внимание.

3). обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п..

Причастность Общества к проводимым транзитным платежам не видна, на наш взгляд, из Протокола Комиссии. В ином случае, налоговый орган сможет установить в ходе выездной налоговой проверки такие факты.

**В Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ сказано:**

Данные положения следует применять в случае доказывания **умышленных действий самого налогоплательщика**, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом.

**Очень важно**, к признакам Искажения ФНС России относит следующее:

**- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения**). К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

При этом при выявлении таких фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика! В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны указывать обстоятельства, свидетельствующие о возможности влияния проверяемого налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности, манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по сделкам (операциям), искусственного создания условий для использования налоговых преференций.

Необходимо указывать конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволят определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции)».

**Что важно, в Протоколе не сказано о том, каким образом Общество получало выгоду от недобросовестных действий контрагентов.**

**Нереальность операций имеет место, если**: не было движений товара от контрагента, не производились расчеты через банк и т.д.! То есть операции были оформлены формально, без движения средств, товара и т.п. Если это так, то в вычетах НДС откажут в любом случае. В протоколе отмечается, что счета контрагентов были закрыты в мае-июле 2018, следовательно, нужно выяснить и представить доказательства того, что расчеты производились.

**2 (пункт 2 подпункт 1 и 2).** Альтернативное основание для отказа в вычетах НДС.

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных **пунктом 1 настоящей статьи**, **по имевшим место сделкам (операциям)** налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении **одновременно следующих условий**:

1. **основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.**
2. **обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.**

**В письме ФНС России от 16 августа 2017 № СА-4-7/16152@ отмечается:**

«в целях налогообложения могут быть учтены сделки (операции) по двум критериям: основной целью их совершения не должна быть неуплата налога, а сама сделка (операция) должна быть выполнена контрагентом (первого звена), либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или в силу закона. При этом невыполнение хотя бы одного из указанных критериев влечет для налогоплательщика последствия в виде отказа учета таких сделок (операций) в целях налогообложения. В этой связи в ходе мероприятий налогового контроля особое внимание необходимо уделять исследованию обстоятельств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом».

**Цель сделки: продукция приобретается, работы оплачиваются контрагенту не для того, чтобы принять НДС к вычету, а для осуществления предпринимательской (иной экономической) деятельности, являющейся объектом обложения НДС (ст. 146, 169-172 НК РФ).**

В случае с Обществом важно установить, что поставку осуществил контрагент ООО…. своими силами. То есть не иной контрагент ( или само общество), а именно он. Если это было другое лицо, то об этом должно быть указано в договоре! Это должно быть видно из обстоятельств дела (привлекались субпоставщики и т.п.).

Письмо ФНС России от 31 октября 2017 № ЕД-4-9/22123@:

«налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если имеются доказательства наличия у налогоплательщика **основной цели** совершения сделки (операции) - неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора), и (или) подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если материалы проверки свидетельствуют, **что товар (работа, услуга) исходят от иного лица, а не от заявленного контрагента**).

В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия.

ФНС в этом же Письме поясняет: При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла.

Тут же сказано важное уточнение: налоговый орган не может просто сказать, что операции исходят от иного чем контрагент лица (подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ). ФНС пишет:

«Налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) **иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора**, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), **выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно**».

То есть инспекция должна доказать, что обязательство выполнило не предусмотренное договором лицо или сам налогоплательщик самостоятельно. В рамках указанного Протокола нереальность операций по поставке или факт поставки иным лицом не отражены. Этот момент необходимо учитывать Обществу, так как налоговый орган наверняка поднимет этот вопрос в рамках выездной проверки, если ее назначит.

В письме ФНС РФ от 31.10.2017 отмечается, что «об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты **обналичивания** денежных средств **проверяемым налогоплательщиком** **или взаимозависимым (подконтрольным) лицом**, а также факты использования таких средств **на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие**. В рамках исследования финансовых потоков налоговым органам необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

Таких фактов, исходя из анализа Протокола, не обнаружено. Однако налогоплательщику необходимо обратить внимание на указанные признаки при анализе своих сделок.

**Дополнительные обстоятельства**

**ФНС РФ** приводятся дополнительные обстоятельства, которые могут рассказать налоговому органу о несоблюдении условий, указанный в пункте 2 ст. 54.1 НК РФ.

«Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций). По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений налогоплательщика и ответственных лиц по установленным противоречиям. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, **исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов».**

То есть если налоговый орган установит, что исходя из обстоятельств заключения соглашений с контрагентом он должен был знать, что тот не может выполнить свои обязательства по исполнению сделки, в вычетах НДС может быть отказано.

4. **Недопустимость формального подхода**

**Согласно п. 3 ст. 54.1 НК РФ,** подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, **не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания** для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

То есть сама по себе низкая налоговая нагрузка и (или) нарушения налогового законодательства контрагентом Общества не могут быть основанием для отказа в вычетах НДС.

Данный вывод, по нашей оценке, применим и к контрагентам 2, 3 и последующих звеньев, за которых (при отсутствии взаимозависимости и подконтрольности) налогоплательщик не несет ответственности. Поддерживая этот вывод, Конституционный Суд РФ неоднократно указывал,

что налогоплательщики не должны нести "ответственность за действия всех

организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления

налогов в бюджет" (Постановление от 12.10.1998 № 24-П; Определения от 16.10.2003

№ 329-О по жалобе ООО «Экспорт-Сервис»; от 14.05.2002 № 108-О по жалобе

ОАО «Кемеровоспецстрой»), а право "на вычет НДС не может быть обусловлено

финансово-экономическим положением или поведением иных (третьих) лиц",

поскольку иное лишает его "предсказуемости последствий выполнения им закона

(Определение от 10.11.2016 № 2561-О по жалобе ООО «Алтай-фито»).

Соответственно, непоступление НДС в бюджет в связи с неправомерными

действиями поставщиками 1-го, 2-го и более дальних звеньев является основанием для

налоговых претензий к этим компаниям и контролирующим их лицам, но не к

Налогоплательщику, если причастность его к действиям подобных контрагентов не подтверждена.

В письме № ЕД-5-9-547/@ от 23.03.2017 ФНС России обращает внимание на неприемлемость использования при оценке обоснованности налоговой выгоды формального подхода. ФНС также отмечает, что недобросовестность контрагентов 2- ого и последующих звеньев цепочки поставок не является достаточным основанием для доначисления налогов. В целях оценки действий налогоплательщика налоговые органы обязаны исследовать следующие вопросы: наличие подконтрольности контрагента налогоплательщику; наличие согласованности действий участников сделки; наличие реальности хозяйственных операций.

Как отмечается в Постановлении 16-го Арбитражного апелляционного суда от 29.03.2019 по делу **№ А63-9440/2018**:

Конституционный Суд Российской Федерации в Определениях от 26.11.2018 г. № 3055-О,3054-О отметил, что право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц; иное, вопреки конституционному принципу равенства всех перед законом и судом (ст. 19 Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона (Определение от 10.11.2016 года № 2561-О).

Данные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации предполагают возможность реализации налогоплательщиком права на вычет сумм налога на добавленную стоимость при подтверждении реальности хозяйственной операции, в рамках которой налогоплательщику предъявляется сумма налога на добавленную стоимость его контрагентом, тем более что Федеральным законом от 18.07.2017 года № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в силу которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке (пункты 1 и 2)».

См. также по указанной тематике Постановление 7 Арбитражного апелляционного суда по делу № А27-24569/2018 от 04.04.2019.

**Итог и рекомендации:** Учитывая вышеизложенное, Обществу необходимо учитывать риски и требования, установленные практикой и статьей 54.1 НК РФ. Необходимо проанализировать свою деятельность на предмет указанных рисков. Если операции с заявленным контрагентом 1го звена реальны, при всех прочих условиях возможно доказать свою правоту, но, скорее всего, в суде.

Исходя из этого, необходимо соизмерять последствия, в случае назначения выездной налоговой проверки и проверки деятельности компании в полном объеме. Снятие вычетов НДС по итогам Комиссии может быть меньшим из зол, поскольку при неудаче в ходе проверки (выездной), Обществу может быть доначислен штраф по ст. 122 НК РФ (20% от суммы налога) + пени.

При этом риск неудачи в суде в случае недостаточности доказательств исполнения сделки контрагентом 1го звена (или иным контрагентом по договору) остается высоким.