

Необоснованная налоговая выгода и статья 54.1 НК РФ. Практические рекомендации, как избежать претензий ФНС

Статья 54.1 НК РФ, действующая с 19 августа 2017 г., систематизирует и закрепляет на законодательном уровне сложившуюся арбитражную практику и подходы налоговиков. В этой статье нет слов про необоснованную налоговую выгоду из Постановления Пленума ВАС от 12.10.2006 г. №53, но фактически речь идет о ней.

На данный момент ФНС выпустило несколько писем по вопросу применения ст. 54.1 НК РФ:

- от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152@;
- от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@;
- от 05.10.2017 № СА-4-7/20116 (о моменте вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ).

Статья выделяет два обстоятельства, при которых уменьшать налоговую базу недопустимо.

1. Запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Это ситуация когда заявленный факт в реальности не существует. Например, отражение маркетинговых услуг которые в реальности не оказывались.
 2. Сделка реально существует, но по имевшей место операции не соблюдается хотя бы одно из двух условий:
 - основной целью совершения сделки не должна являться неуплата или занижение налога;
 - обязательство по сделке должно быть исполнено контрагентом или лицом, которому исполнение сделки передано по договору.
- *ФНС трактует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни как умышленные действия самого налогоплательщика. И отдельно указывает, что при отсутствии доказательств умысла, п.1 ст. 54.1 НК РФ применяться не может.*
 - *Рекомендуем учитывать данную позицию налогового органа, т.к. опыт специалистов АКГ «Градиент Альфа» за последний год свидетельствует о тенденции на доказывание налоговыми органами факта умышленного ухода от налогов.*

Для налогоплательщиков это грозит повышенным штрафом по п.3 ст.122 НК РФ в размере 40% и возможной уголовной ответственностью, если занижение можно будет считать крупным.

Стоит обратить внимание на Методические рекомендации, разработанные ФНС России и Следственным комитетом РФ (Письмо ФНС России от 13.07.2017 №ЕД-4-2/13650@) об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты и неполной уплаты налогов.

ФНС и СК в письме обращают внимание главным образом на косвенные доказательства, т.к. прямые, как правило, отсутствуют или ненадежны. Арбитражная практика свидетельствует, что суды выявляют вину, установив отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий.

Например, дробление бизнеса, не может быть совершено по ошибке, а будет рассматриваться как совокупность действий, направленных на построение системы уклонения от налогообложения, как умышленное совершение налогового правонарушения, влекущее применение штрафа в размере 40%.

- *Указанное письмо содержит перечень вопросов, которые рекомендовано задавать при допросе (опросе) сотрудникам и руководителю налогоплательщика (см. Приложения).*
- *«Градиент Альфа» рекомендует учитывать вопросы из перечня при начале работы с новым контрагентом. Например, при начале работы с новым контрагентом целесообразно заводить на него карточку (досье), где зафиксировать, при каких обстоятельствах познакомились, почему выбрали именно этого поставщика и т.д.*

Налогоплательщик при заключении сделки должен постоянно держать в голове (а лучше – фиксировать на бумаге), какую деловую цель он преследует, заключая сделку, например:

- иметь расчет экономического эффекта от осуществления сделки;
- если критерием выбора контрагента была цена, то лучше заручиться предложениями других поставщиков;
- если критерием выбора контрагента было качество – то рекомендуется зафиксировать параметры, по которым был выбран поставщик;
- перевод бывшего сотрудника на подряд можно обосновать, если стоимость его услуг будет обходиться компании дешевле, на сумму превышающую экономию на налогах;
- и другие.

Для выполнения второго условия при уменьшении налоговой базы (налога) – исполнение обязательства по сделке непосредственно контрагентом либо лицом которому передано исполнение по сделке, необходимо проявить должную осмотрительность.

- *Здесь важно не только проверить устав и данные из ЕГРЮЛ, но и выяснить возможности контрагента для поставки товара, выполнения работ, оказания услуг. Также можно включить в договор условие о том, что обязательство должно быть исполнено непосредственно контрагентом, а в случае если привлекается третье лицо, то налогоплательщик должен быть поставлен в известность о привлекаемом подрядчике.*

Но это не гарантирует, что договор будет исполнен самим контрагентом.

Данным условием в статье 54.1 НК РФ заложена серьезная основа для претензий со стороны налоговых органов и будущих налоговых споров.

Например, по договору купли-продажи покупатель принимает привезенный товар. Каким образом он может проверить, в каких отношениях с контрагентом состоит водитель и на каких основаниях пользуется автомобилем? Для этого потребуются в каждой ситуации запрашивать трудовой договор, паспорт, свидетельство о регистрации транспортного средства, договор аренды и т.д. Контрагент не обязан раскрывать такие данные и на практике не будет этого делать.

! Важно

- В случае если операции налогоплательщика проверяющими будут расцениваться по статье 54.1 НК РФ, то расчетный метод для расчета реальных налоговых обязательств не будет использоваться. Это значит, что ранее налоговый орган обязан был определить действительный размер налоговых обязательств расчетным путем, теперь же понесенные расходы и вычет НДС полностью должны сниматься (письмо ФНС от 16.08.17 № СА-4-7/16152@):

«При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.»

Указанное свидетельствует о том, что при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 Кодекса, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.»

Например, при наличии сомнительного подрядчика, теперь налоговики будут полностью снимать расходы, несмотря на то, что объект строительства можно пощупать и застройщик явно понес расходы, никакого пересчета исходя из действительного размера затрат не будет.

За дополнительной информацией, пожалуйста, обращайтесь:

Роман Самилло, заместитель руководителя Департамента аудита АКГ «Градиент Альфа», ychet@gradient-alpha.ru, +7 (495) 740-12-64 доб. 2006; +7 (901) 522-93-85.

**ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ,
ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У СОТРУДНИКОВ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
2. Ваше образование, специальность?
3. Что входит в Ваши должностные обязанности?
4. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?
5. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
6. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
7. Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
8. Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?
9. Одобрение того или иного контрагента – это Ваше единоличное решение или коллегиальное?
10. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
11. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.
12. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
13. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
14. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
15. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
16. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?
Подписание договора.
17. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
18. Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора, или вы используете типовые договоры?
19. Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?
20. Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?
21. В случае если контрагент находится не в г. Москве или Московской области, как вы взаимодействуете?
22. В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?
23. Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания Вами?
24. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?
25. Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
26. Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.
27. Как у Вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?

28. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С Торговля, 1С-Склад?
29. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
30. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?
31. Есть ли склад и где он находится?
32. Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?
33. В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?
34. Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?
35. В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
36. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.
37. Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые Вы оформляете.
38. Перечислите наименование документов, которые Вы оформляете.

**ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ,
ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У РУКОВОДИТЕЛЯ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Кем, в какой должности Вы работаете в ООО "1"?
2. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
3. Кто назначил Вас на эту должность?
4. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
5. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО "1" - это новые профессиональные навыки?
6. Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1"?
7. Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1", то каким образом это происходит?
8. Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО "1" учредителям?
9. Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?
10. Кто в вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?
11. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
12. Как происходит поиск контрагентов?
13. Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
14. Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?
15. Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?
16. Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.
17. Одобрение того или иного контрагента - это решение единоличное или коллегиальное?
18. Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.
19. Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?
20. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
21. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
22. Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?
23. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
24. Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?
- Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.*
25. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
26. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
27. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
28. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы,

поставляла товары?

29. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора и учет товаров (работ, услуг).

30. В организации существуют какие либо регламентирующие документы по документообороту?

31. Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

32. Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?

33. Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?

34. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?

35. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?

36. Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?

37. Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?

38. В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?

39. Кто составляет претензии от ООО "1" в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?

40. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?

41. На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад

42. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?