



ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

**до вынесения решения
по выездной налоговой проверке**

Заместитель начальника
контрольного отдела
М.А. Ординцов



УФНС России по Московской области



НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ



Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

«О практике применения статьи 54.1 НК РФ»

« Положения статьи 54.1 НК РФ направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счёт причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было»

« Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление сумм налогов таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений »



Налоговая реконструкция

способ расчета сумм доначислений по налогу, исходя из их реального экономического смысла. То есть по сделке, по которой произошло злоупотребление или искажение фактов хозяйственной деятельности, доначисления рассчитываются с учетом реально понесенных налогоплательщиком расходов, как если бы налогоплательщик не допускал нарушения

ПОДХОДЫ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАЗМЕРА НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

Определения Верховного суда РФ

от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005

“... противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения **не должно приводить** к определению налоговой обязанности в относительно **более высоком размере** - превышающем потери казны от неуплаты налогов... Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения ”

от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981

“...налогоплательщик, использующий формальный документооборот, **вправе учесть фактически понесённые расходы** при исчислении налога на прибыль в случае **предоставления им сведений и документов**, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота, при этом **расчётный способ не применяется**”

от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277

“...**исключается** возможность **применения вычетов НДС**, когда налогоплательщик участвовал **в согласованных** с иными лицами **действиях**, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счёт искусственного наращивания стоимости товаров без формирования источника вычета налога, или, если ему **было известно** о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС...”

от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085

“...выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает **доначисление суммы налога**, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик **не злоупотреблял правом** – определение суммы налога, которая должна была быть уплачена в бюджет”

Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2020 №2311-0

“ ...порядок осуществления налогового контроля, предусмотренный ст. 54.1 НК РФ не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов, а **конкретизирует механизм налогового контроля**, чтобы поддерживался **баланс частных и публичных интересов** в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных ”

АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

Налогоплательщик

1

сознательно участвовал в схеме и получал налоговую выгоду

(п. 10-11, 17.1 письма БВ-4-7/3060@)

реальный исполнитель по сделке не установлен и в распоряжении налогового органа имеются выставленные им первичные документы. Он исчислил налоги и правильно отразил операции в отчетности – налог будет рассчитан по документам реального исполнителя

2

сознательно участвовал в схеме и получал налоговую выгоду

(п. 17.2 письма №БВ-4-7/3060)

исполнитель неизвестен, но компания доказала размер понесенных расходов по налогу на прибыль (на основании документов о рыночных ценах, данных прошлых сделок) – налог на прибыль будет рассчитан так называемым расчетным способом, в вычетах по НДС будет отказано

3

признал, что самостоятельно исполнил сделку и представил

(п. 10, 12 письма №БВ-4-7/3060)

документы подтверждающие вычеты по НДС и расходы, которые связаны с исполнением сделки (по приобретению материальных и иных ресурсов, не связанных с оплатой труда) налог на прибыль и НДС будет рассчитан, исходя из представленных подтверждающих документов

4

непосредственно не участвовал в схеме уклонения от налогообложения, но не проявил должную осмотрительность

при выборе контрагента или нарушены правила учета и фактический исполнитель не установлен, то затраты по налогу на прибыль устанавливаются расчетным методом согласно пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, по НДС – будет отказано в налоговых вычетах

5

Реконструкция невозможна

**Если смысл хозяйственной операции искажен
(сделки не было, равно как и реального
движения товаров, работ (услуг))**



Письмо ФНС России от 10.10.2022 №БВ-4-7/13450@

«О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки»

« Налогоплательщик, использующий формальный документооборот

вправе учесть фактически понесенные **расходы** при исчислении налога на прибыль в случае **предоставления сведений и документов**, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота, при этом **расчетный способ** определения суммы налога не применяется »

« Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа **имеются сведения и доказательства**, позволяющие установить лицо, действующее в рамках легального хозяйственного оборота,

то **необоснованной** налоговой **выгодой** покупателя может быть признана та **часть расходов** и примененных им налоговых **вычетов** по НДС, которая приходится **на наценку**, добавленную «техническими» компаниями »

« **Исключается** возможность **применения** налоговых **вычетов** НДС в ситуациях, когда

налогоплательщик участвовал в **согласованных** с иными лицами **действиях**, направленных на уменьшение налоговой обязанности за счет **искусственного наращивания стоимости** товаров без формирования источника вычета налога, или, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС »

« Создание формального документооборота с «**техническими**» компаниями, находящимися на **общей системе** налогообложения, с целью минимизации налоговой базы при **приобретении** товара **фактически у производителей**, не являющихся плательщиками НДС,

влечет **полный отказ** в праве **на вычет**, при этом полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат по налогу на прибыль влечет **искажение** реального размера налоговых **обязательств** по указанному налогу »



Доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями

ОБЗОР ПРЕЗИДИУМА ВС РФ ОТ 13.12.2023 ГОДА

«**Неблагоприятные последствия** неисполнения налоговой обязанности другими участниками оборота **не могут быть возложены на налогоплательщика**, который **не знал** о допущенных этими лицами нарушениях.

При оценке того, была ли налогоплательщиком проявлена надлежащая осмотрительность при выборе контрагента, должны приниматься во внимание **значимость и особенности сделки для налогоплательщика** с учетом характера и объемов его деятельности»

«**Возможность применения** налоговых **вычетов** НДС налогоплательщиком -покупателем **исключается**, если налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение такими лицами налоговой обязанности»

«**Наличие** у налогоплательщика **счетов-фактур** и иных первичных учетных документов **не является безусловным подтверждением** его **права на вычет** НДС и на учет расходов, если представленные документы **не подтверждают реальность** хозяйственных операций»

«**Взаимодействие** налогоплательщика с лицами, которые **не осуществляют реальной деятельности**, направленное на получение необоснованной налоговой выгоды, **может служить** основанием для **доначисления сумм налогов по результатам проверки**, если такие контрагенты в действительности не имели возможности исполнить сделку»

«**Доводы** налогоплательщика о лице, фактически осуществившем исполнение сделки, заявленные в целях подтверждения обоснованности налоговой выгоды, **подлежат оценке** налоговым органом и судом»

«Если в ходе проверки налогоплательщика установлено лицо, в действительности осуществившее поставку товаров (работ, услуг), то **учет расходов** и налоговых **вычетов** по НДС производится, исходя из параметров **реального исполнения**, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица **по такой сделке**»

«Право на вычет НДС и право на учет расходов по налогу на прибыль могут быть реализованы налогоплательщиком, представившим документы, которые позволяют установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, поскольку **обязанность подтвердить** указанные **права** лежит **на налогоплательщике**»



Манифест - новая стратегия работы налоговой службы!

 100% взаимное **доверие** и 0% издержек

Открытость к диалогу

разъяснение налогоплательщику негативных последствий применения схем уклонения от налогообложения

раскрывать налоговому органу необходимые сведения и представлять подтверждающие документы до составления справки или акта по выездной налоговой проверки



Гарантия безопасности

исключение несправедливых претензий со стороны государства

УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

1

Активная позиция налогоплательщика по раскрытию настоящих исполнителей сделки для решения вопроса о возможности применения налоговой реконструкции

2

Реальность выполнения операций

3

Предоставление сведений и подтверждающих их документов должно производиться налогоплательщиком в ходе проведения налоговой проверки, при представлении возражений на акт проверки

4

Представленные налогоплательщиком сведения и подтверждающие их документы должны быть проверены и оценены в рамках соответствующих контрольных мероприятий



Письмо УФНС от 07.05.2021 №12-26/034070А

Не являются документально подтверждёнными расчёты:

- ✓ основывающиеся на суммах расхождения вида «разрыв» в подсистеме АСК НДС-2
- ✓ с использованием коэффициентов/процентов/долей
- ✓ с использованием средних показателей изменения стоимости/количества товаров
- ✓ основывающиеся на информации об аналогичных сделках налогоплательщика с организациями не обладающих «техническими» компаниями» и т.д.

1

представление ходатайств без представления соответствующих документов и информации, раскрывающих параметры спорных сделок

2

представление налогоплательщиком искажённых расчётов и недостоверных сведений о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе), преследуя любым способом исключительно цель снизить размер претензий, предъявляемых налоговым органом

3

представление налогоплательщиком сведений и подтверждающих их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций после завершения выездной проверки и отсутствия возможности у налогового органа подтвердить данные сведения результатами проведённых МНК

**Причины отказов
в расчёте
действительных
налоговых
обязательств**

СТАТИСТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

2023 – 1 пг. 2024

72 ВВП

рассматривался вопрос
применения налоговой реконструкции
(в том числе по инициативе налогового органа)

49 ВВП

применена
налоговая реконструкция

5,9 млрд. Р

снижен объем
налоговых претензий

Этап проверки, на котором рассматривалась реконструкция

2023 год

1 пг. 2024 года

ИТОГО

отказано

применена

отказано

применена

До составления акта

1

3

-

3

7

На стадии представления
возражений на акт

3

4

2

1

10

На стадии представления
возражений на дополнение к акту

-

19

-

6

25

На стадии апелляционного
обжалования в ВНО

13

12

4

1

30

76%

РАССМОТРЕНИЕ ВОПРОСА О ПРИМЕНЕНИИ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ В СУДЕ 2023

138 дел

рассмотрено по результатам выездных налоговых проверок

22,6 млрд. Р

сумма заявленных требований

9,3 млрд. Р

рассмотрено споров по налогу на прибыль

41,3%



4,7 млрд. Р

заявлено требований

о необходимости определения действительных налоговых обязательств (налоговая реконструкция)



45,5%

2,1 млрд. Р

в пользу налогоплательщика

сумма рассмотренных требований судом



54,5%

2,6 млрд. Р

в пользу налогового органа

сумма рассмотренных требований судом