

ЧТО НУЖНО ЗНАТЬ О НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ ТЕМ, КТО ОПТИМИЗИРУЕТ НАЛОГИ



Болтинский Никита
Ведущий юрист Бюро

**Что такое налоговая реконструкция.
Как ее применяют налоговики.
И как она может не только навредить, но и помочь бизнесу.**

Давайте для начала разберемся, что такое налоговая реконструкция.

Своим небезызвестным постановлением от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" Пленум ВАС РФ сформулировал правило, которое в профессиональной среде именуется налоговой реконструкцией. Пленум сформулировал его так: «Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции».

КАК ЭТО РАБОТАЕТ?

Чтобы было понятнее, проиллюстрирую разъяснения Пленума примерами.

1. ООО «Покупатель» закупает автомобильные запчасти у ООО «Посредник». Производит эти запчасти ООО «Завод». Цена запчастей у ООО «Завод» - 10 рублей, а у ООО «Посредник» - 100 рублей. Налоговая обнаруживает, что ООО «Посредник» обладает признаками фирмы-однодневки. Также налоговая доказывает, что ООО «Покупатель» на самом деле покупает запчасти не у ООО «Посредник», а напрямую у ООО «Завод». В свою очередь поставки ООО «Посредник» существуют только на бумаге, ООО «Посредник» используется для завышения налоговых вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль. В таком случае налоговая (в дальнейшем ее поддержит суд) пересчитывает вычеты ООО «Покупатель» по НДС и расходы по налогу на прибыль, исключив разницу в цене 90 рублей. Таким образом, ООО «Покупатель» заплатит налоги так, как будто он купил запчасти за 10 рублей, а не за 100. Проведена налоговая реконструкция, то есть налоговые обязательства ООО «Покупатель» определены исходя из фактических хозяйственных отношений.

2. ИП Угрюмова занимается реализацией горюче-смазочных материалов (далее – ГСМ) на автозаправке. Применяет УСН. В определенный момент ИП Угрюмова принимает решение сдать автозаправку в аренду ИП Угрюмову (сыну), а затем ИП Рудаковой (сестре). Арендаторы также применяют УСН. Налоговая установила, что общий доход трех ИП превышает лимиты по УСН. Все три ИП являются взаимозависимыми. Все трое используют одно и то же оборудование по одному и тому же адресу, для оказания одних и тех же услуг одним и тем же персоналом. Таким образом, арендаторы вели бизнес лишь номинально, а фактическим получателем дохода являлась ИП Угрюмова. Так как общий доход трех ИП превысил лимиты выручки по УСН, ИП Угрюмовой были доначислены НДС и НДФЛ. То есть, налоговые обязательства определены так, как будто ИП Угрюмова не передавала автозаправку в аренду, а продолжала самостоятельно вести бизнес.

НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ ДЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ВРЕД ИЛИ ПОЛЬЗА?

С одной стороны, налоговая реконструкция означает для налогоплательщика определенные потери, если налоговая уличит его в совершении налогового правонарушения. Однако в ряде случаев налоговую реконструкцию стоит рассматривать как инструмент защиты налогоплательщика от несоразмерных претензий налоговых органов.

Например, если в первой ситуации ООО «Покупатель» удастся доказать, что запчасти были приобретены не у ООО «Завод» за 10 рублей, а у ООО «Торговый дом» за 50 рублей, то в таком случае налоговые обязательства ООО «Покупатель» необходимо рассчитать с 50 рублей. Такая позиция позволит уменьшить сумму недоимки, пени и штрафа.

То есть, в некоторых случаях налогоплательщику полезно помочь налоговой инспекции провести налоговую реконструкцию правильно, представив дополнительные доказательства и дав необходимые пояснения.

КАК НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ РАБОТАЕТ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ?

Получив представление о том, что такое налоговая реконструкция, перейдем к вопросу о том, применяется ли она в настоящее время.

В период, когда основным руководящим документом по налоговым спорам было то самое постановление Пленума ВАС РФ № 53, вопрос о необходимости применения налоговой реконструкции не ставился, поскольку необходимость ее применения была прямо закреплена в указанном постановлении.

Однако в августе 2017 года вступила в силу статья 54.1 НК РФ, которая устанавливает новые правила получения налоговой выгоды. Эта статья говорит о том, что вы не должны искажать ваш бухгалтерский и налоговый учет, основной целью сделки не должна являться налоговая экономия, а сделку должен исполнить ваш непосредственный контрагент по договору.

При этом, в статье ни слова не говорится о налоговой реконструкции.

Исходя из сухого текста статьи 54.1 НК РФ, в первой ситуации, которую мы рассматривали выше, ООО «Покупатель» полностью лишается права на учет каких-либо расходов и вычетов. То есть, он заплатит в бюджет налоги, пени и штрафы со всех 100 рублей, которые он раньше отразил в налоговом учете по контрагенту ООО «Посредник».

Однако автор настоящей статьи не согласен с таким толкованием статьи 54.1 НК РФ.

Во-первых, постановление Пленума ВАС РФ № 53 никто не отменял. Отдельные разъяснения, которые не противоречат статье 54.1 НК РФ, продолжают действовать.

Во-вторых, целью налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком налогового законодательства (п. 2 ст. 87 НК РФ). Правила учета расходов по налогу на прибыль и применения вычетов по НДС установлены соответствующими правилами части 2 Налогового кодекса РФ (главы 21 и 25). Таким образом, если

налогоплательщик реально купил товар за 10 рублей, несмотря на то, что к вычету поставил 100, он имеет право отразить 10 рублей в своем учете, а налоговая не может его этого права лишиться.

Из свежей судебной практики высших судов, складывающейся после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ, можно отметить Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. N 1440-О (дело ООО "Мастер-Инструмент") и недавнее Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085 по делу N А05-13684/2017.

В указанных актах суды сошлись во мнении о том, что налоговые последствия необходимо определять из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Кстати, вторая из рассмотренных выше ситуаций (аренда автозаправки), взята именно из дела N А05-13684/2017. В указанном деле Верховный Суд РФ подтвердил, что в случае искусственного дробления бизнеса налоги необходимо исчислять так, как будто бизнес вел единолично предприниматель, организовавший схему дробления. Однако суд не согласился с судами нижестоящих инстанций по вопросу применения ставки НДС. Суды апелляционной и кассационной инстанций посчитали, что налоговая инспекция правомерно доначислила НДС по ставке 18 %, то есть начислила НДС сверх полученной выручки. Однако Верховный Суд РФ указал, что по общему правилу НДС является частью цены договора. Налогом должна облагаться именно стоимость товара, уплаченная покупателем. Продавец не должен платить НДС за счет собственного имущества. Поэтому необходимо применить расчетную ставку 18/118, то есть выделить налог из полученной выручки.

Несмотря на то, что высшие суды отмечают необходимость применения налоговой реконструкции, их судебные акты основаны на старом постановлении Пленума ВАС РФ № 53. Поэтому нельзя с уверенностью сказать, какую позицию займет Верховный Суд РФ, когда будет рассмотрен вопрос о применении налоговой реконструкции в свете статьи 54.1 НК РФ.

Время покажет. Буду продолжать следить за судебной практикой, оставаясь оптимистом.

ЧЕМ МЫ МОЖЕМ БЫТЬ ВАМ ПОЛЕЗНЫ:

Налоговая практика Адвокатского бюро «Юрлов и Партнеры» защищает интересы Доверителей в рамках налоговых проверок, а также споров с налоговыми органами как в административном, так и в судебном порядке. В случае возникновения необходимости, адвокаты Бюро готовы оказать помощь по следующим направлениям:

- консультирование по вопросам налогового законодательства;
- подготовка к налоговым проверкам;
- анализ налоговых рисков предприятия;
- правовое сопровождение компании в ходе налоговой проверки, в том числе:
 - подготовка ответов на требования налогового органа;
 - правовое сопровождение при проведении осмотра и выемки в офисе компании;
 - подготовка к допросам и сопровождение свидетелей на допросах в ИФНС;
- досудебное урегулирование налоговых споров (возражения на акты проверок, подготовка жалоб в вышестоящие налоговые органы);
- судебное обжалование решений по результатам налоговых проверок, представление интересов компании в суде.

С наилучшими пожеланиями,
Адвокатское бюро «Юрлов и Партнеры»