

# ЕСТЬ РЕШЕНИЕ

## Определение законности методов налоговой оптимизации

Ни одна, наверное, налоговая новелла последних лет не вызвала столько смятения в правоприменении, как статья 54.1 Налогового кодекса (НК) РФ (пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов). Она впервые ввела в отечественное законодательство нормы, которые хотя бы в минимальной степени описывают, какое поведение налогоплательщика, нацеленное на получение налоговой выгоды, будет признано незаконным.

**Ч**иновники Федеральной налоговой службы (ФНС) говорили, что эта статья направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. Конечно, эти механизмы широко использовались и ранее, фискальные органы с ними боролись, причем довольно эффективно, но правовая база была другой – вместо норм действовали судебные разъяснения, а именно принятое в октябре 2006 года постановление пленума Высшего арбитражного суда РФ № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Краеугольным камнем постановления № 53 был принцип «должной осмотрительности». Налогоплательщик, по сути, отвечал за добросовестность своего контрагента. Если последний, например будучи «фирмой-однодневкой», не выполнил обязанность по уплате налога, то рассчитаться с бюджетом должна другая сторона сделки.

Теперь положение меняется. Согласно статье 54.1 НК РФ, нарушение контрагентом законодательства о налогах и сборах само по себе не может рассматриваться в качестве основания для решения о неправомерности дей-

ствий налогоплательщика по уменьшению налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога. Налогоплательщик имеет право сделать это, вне зависимости от действия контрагента, если одновременно выполняются три условия.

Во-первых, в учете не должно присутствовать искажения совершенных операций, в частности не должны отражаться мнимые или притворные сделки. Во-вторых, у сделки должна быть деловая цель, она не должна заключаться исключительно ради экономии на налогах. В-третьих, обязательство по сделке должно быть исполнено именно тем лицом, которое является стороной договора.

Со своей стороны налоговые органы должны установить факты, свидетельствующие о недобросовестности налогоплательщика и его контрагента непосредственно при осуществлении сделки, или опровергнуть реальность совершения этих сделок. Должен быть обоснован умысел налогоплательщика, который целенаправленно стремился к тому, чтобы получить необоснованную налоговую выгоду.

Таким образом, бремя доказывания (правило распределения между участниками процесса обязанности

обосновывать наличие тех или иных обстоятельств, существенных для разрешения дела) существенно сместилось в сторону налоговых органов. Если раньше налогоплательщик должен был доказывать, что он не делал ничего противозаконного, то теперь у налоговых органов появилась обязанность доказывать его злой умысел, что существенно сложнее.

Статья вступила в силу 19 августа 2017 года, и закон, которым она была введена в НК, устанавливал, что ее положения применяются в отношении налоговых деклараций, сданных после этого момента, и к «новым» проверкам, то есть назначенным после этой даты. Однако такой подход шел вразрез с базовым конституционным принципом, который устанавливает, что закон, смягчающий правила, в данном случае облегчающий положение налогоплательщика, имеет обратную силу.

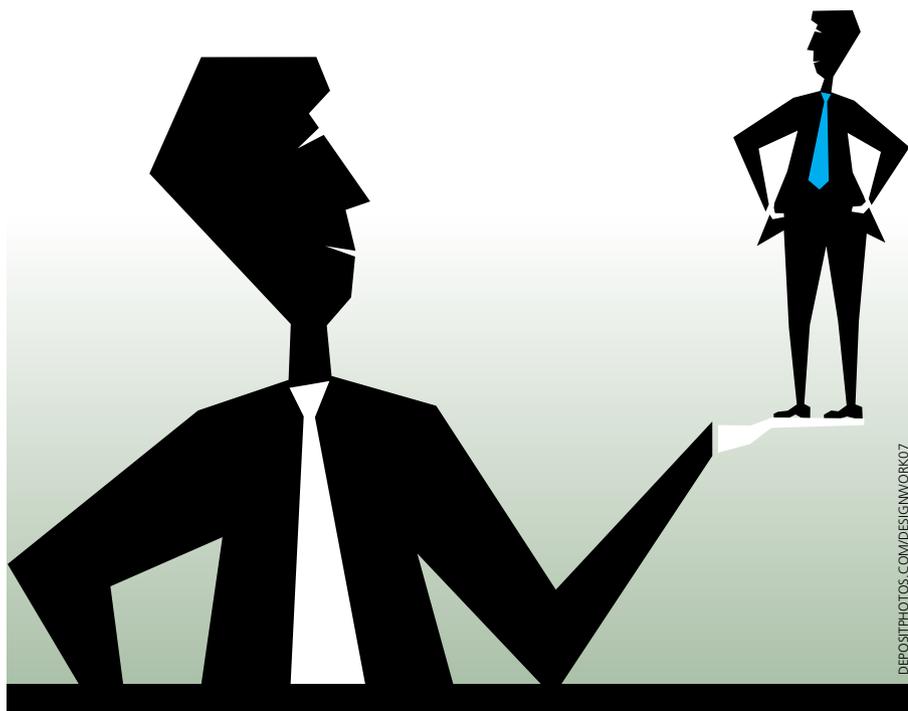
Поэтому с осени 2017 года бизнес в налоговых спорах часто ссылался на новую норму НК РФ и находил понимание у судов. Но это продолжалось не более полугода, пока в феврале 2018 года на эту тему не высказался Верховный суд (ВС) РФ. Сразу в двух «отказных» определениях (документ, в котором говорится, что позиция



**ТАТЬЯНА БЕРСЕНЕВА,**  
обозреватель информационного  
агентства «Интерфакс»



**ИВАН СЛЕПЦОВ,**  
заместитель главного редактора  
информационного агентства «Интерфакс»



нижестоящего суда верна и дело не подлежит передаче на рассмотрение в кассационном порядке) судьи ВС РФ указали, что статью 54.1 Налогового кодекса можно применять только к «новым» налоговым проверкам. После этого суды в подавляющем большинстве случаев стали отказывать бизнесу в ретроспективном применении статьи 54.1. НК РФ.

Надежда оставалась на Конституционный суд (КС) РФ, но он не оправдал надежды бизнеса. В сентябре 2018 года КС РФ отказался принять к рассмотрению жалобу ООО «Сибтрансавто», в которой говорилось о неправомерности применения статьи 54.1 НК РФ только к «новым» проверкам. КС РФ противопоставил тому принципу, что нормы, облегчающие положение налогоплательщика, должны иметь обратную силу, другие: принцип действия закона на будущее время и исключительное право на придание закону обратной силы. Почему одни принципы должны быть важнее других, КС РФ объяснять не стал, но для практики правоприменения это неважно: его постановления и определения оспорить нельзя.

Примерно в это же время до судов начали доходить и те налоговые спо-

ры, где условие применения статьи 54.1 НК РФ только на будущее время соблюдается (аналитическая система «СКАН-Интерфакс» насчитывает несколько десятков таких процессов). Самым заметным из них стало дело краснодарских зерноторговцев, которые, судя по судебным материалам, решили сэкономить на налогах в многомиллиардной экспортной сделке, где конечным контрагентом была компания Glencore Agriculture B.V. – один из ключевых игроков на глобальном рынке аграрной продукции.

Три общества с ограниченной ответственностью, которым налоговые органы предъявили претензии на 1 млрд рублей, – «Сельхозкапитал», «Парустрейд» и «Эммер трейд» – закупили продукцию у предприятий АПК и физических лиц, не являвшихся плательщиками НДС, через цепочку других компаний. Если бы сделки заключались напрямую, то эта тройка ООО должна была платить налог сама, но раз в схеме были посреднические структуры, то у «Сельхозкапитала», «Парустрейда» и «Эммер трейда» возникало право на вычет НДС, которыми они пользовались. Между тем другие участники цепочки с бюджетом не рассчитывались,

что немедленно привлекло внимание налоговых органов.

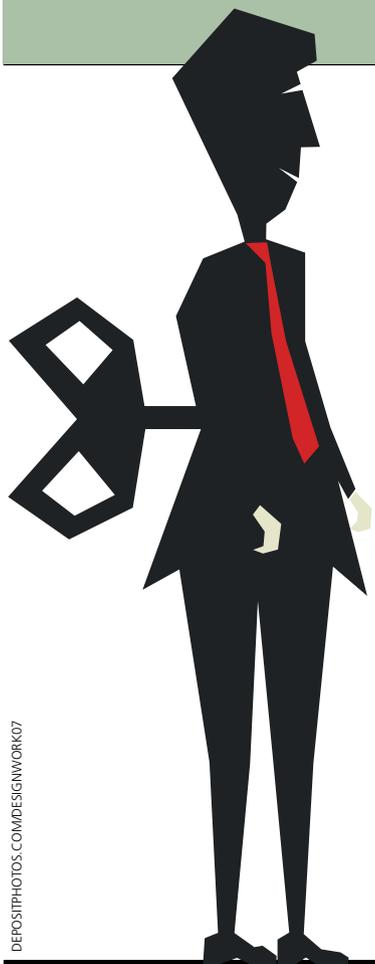
Среди «фиктивных», по терминологии налоговиков, компаний, которые были вовлечены в эти операции, значатся общества с ограниченной ответственностью «Мегаинновация», «Грааль», «Труд» и еще около десятка фирм. Организатором схем, согласно материалам дела, был Александр Македонский, в отношении которого Следственное управление СКР по Краснодарскому краю возбудило ряд уголовных дел по части 2 статьи 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов).

Ущерб, который Македонский нанес казне, следователи оценивают суммой свыше 4 млрд рублей. После возбуждения уголовного дела в отношении него «схема перешла», как говорится в материалах дела, к Каландару Акопяну.

Налоговики сочли, и суды с ними согласились, что сделки «Сельхозкапитала», «Эммер трейда» и «Парустрейда», по которым были заявлены вычеты, не соответствуют ни одному из упомянутых выше трех условий, дающих налогоплательщику право на уменьшение налоговой базы и или налоговый вычет.

«Обязательства по сделке [перед привлеченными к ответственности налогоплательщиками] исполнены не контрагентами первого звена, а непосредственно сельхозпроизводителями и привлеченными физическими лицами без исчисления НДС», – говорится в постановлении суда апелляционной инстанции. Этот вывод обоснован ссылками на несколько типов доказательств вплоть до данных о перемещении зерновозов и идентичности IP- и MAC-адресов, использовавшихся для доступа к системам «банк-клиент».

Контрагентов, заключавших сделки с «Сельхозкапиталом», «Эммер трейдом» и «Парустрейдом», суды назвали «фиктивными организациями». По мнению судов, с помощью «фиктивного документооборота» они были вовлечены в операции, нацеленные на «получение необоснованной налоговой выгоды» путем «формального соблюдения действующего



DEPOSITPHOTOS.COM/DESIGNWORK07

## Суд обратил внимание прежде всего на факты нереальности совершенных операций и взаимозависимости налогоплательщика со своими контрагентами

законодательства» и создания «искусственной ситуации», при которой «видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного».

«Общество и взаимозависимые организации фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, что свидетельствует о получении обществом необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по НДС и о направленности действий общества на уклонение от уплаты установленных законом налогов», – такой вывод сделан в постановлении апелляции по делу «Парустрейда». Примерно таковы же они и в двух других делах.

В двух из трех дел решения о взыскании подтверждены кассационной инстанцией – Арбитражным судом Северо-Кавказского округа. У третьего сложилась более сложная судьба. 4 февраля и.о. председателя окружного суда Андрей Мещерин продлил рассмотрение кассационной жалобы

«Парустрейда» сверх установленного законом двухмесячного срока в связи с особой сложностью дела (на момент сдачи материала дата заседания еще не была назначена).

В этом деле суд обратил внимание прежде всего на факты нереальности совершенных операций и взаимозависимости налогоплательщика со своими контрагентами, отмечает партнер адвокатского бюро «КИАП» Андрей Зуйков. По его словам, это, по сути, повторение подходов, сформированных на основании постановления пленума ВАС РФ № 53, но другими словами.

Первая судебная практика по статье 54.1 НК РФ демонстрирует, что дела этой категории остаются исключительно делами о фактических обстоятельствах, а не о праве, констатирует Зуйков. «Они показывают, что применение этой статьи не содержит принципиально нового подхода, который очень требуется в подобного рода делах, – объективных критериев правомерного и неправомерного по-

ведения в налоговой сфере», – говорит партнер «КИАП».

Суды при этом считают, что статья 54.1 НК РФ не привнесла ничего особо нового в правила разрешения споров о необоснованной налоговой выгоде. По их мнению, эта норма вытекает из ранее сложившейся судебной практики, которая основана на постановлении пленума ВАС РФ № 53. «[Положения статьи 54.1 НК РФ] не устанавливают каких-либо новых требований при проведении налоговой проверки, а законодательно закрепляют ранее сложившиеся в судебной практике принципы и подходы по оценке правомерности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», – говорится в решении Арбитражного суда Ханты-Мансийского округа – Югры по делу ООО «Сибпромстрой-Югория» (№ А75-4792/2018). Апелляционная инстанция поддержала первую, у налоговых органов было два месяца на то, чтобы обжаловать ее постановление в суде округа, но на момент сдачи этого материала в печать они этого не сделали.

Подобный подход – трактовать статью 54.1 НК РФ как кодификацию судебной практики, а не как ноу-хау законодателя, создавшего совершенно новое регулирование, – позволяет судам применять эту новеллу Налогового кодекса РФ и к «старым» налоговым спорам. Так это и было в деле «Сибпромстрой-Югория», которую инспекция заподозрила в уходе от налогов путем закупки лифтов не напрямую у производителя, а через посредников, и доначислила налоги на сумму 4,43 млн рублей.

Однако суды сочли эти претензии неправомерными. «Возможность заключения прямых договоров с заводом-изготовителем, в силу прямого указания закона (статья 54.1 НК РФ), не может рассматриваться как самостоятельное основание для признания налоговой выгоды необоснованной. Соответствие цены закупки товара обществом у спорных контрагентов рыночной налоговой выгоды налоговым органом не

опровергнуто», – говорится в решении Арбитражного суда ХМАО-Югры.

Не стали налоговые органы оспаривать и еще одно «югорское» судебное решение, принятое в пользу налогоплательщика – сургутского МУП «Горводоканал» (дело № А75-133/2018). Суд пришел к выводу, что налоговые органы не доказали существование у должностных лиц предприятия умысла на получение незаконной налоговой выгоды. «Из материалов дела не следует, что основной целью совершения спорных сделок между обществом и его контрагентами является неуплата или неполная уплата налога в бюджет», – говорится в решении.

На это дело эксперты обращают особое внимание. «Решение выглядит весьма взвешенным, детальным и обоснованным. На 43 листах судебного акта детально изложены все установленные судом обстоятельства дела, разобраны и оценены доводы сторон и собранные доказательства и приведены выводы суда о недоказанности со стороны налогового органа необоснованной выгоды и иных обстоятельств, на которые он ссылался в обоснование своих доводов», – констатирует адвокат, советник коллегии адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры» Екатерина Горяинова.

Этот кейс фактически можно рассматривать в качестве модельного для налогоплательщиков, которые оказывают вовлечены в споры о законности или незаконности налоговой выгоды. В нем содержится близкий к идеальному набор информации и аргументов, которые стоит использовать в подобных спорах с налоговыми органами.

«Подтверждена реальность отношений. Свидетели рассказали о деталях взаимодействия с поставщиками, назвали имена и номера телефонов. Зафиксирован въезд на территорию транспорта поставщиков. Не доказано отсутствие деловой цели в действиях налогоплательщика, наоборот обоснована деловая цель на закупки, так как проведены конкурсные процедуры», – перечисляет старший партнер юри-

дической компании «Пепеляев групп» Сергей Савсерис.

Решение по делу сургутского «Горводоканала» обосновано ссылками как на постановление пленума ВАС РФ № 53, так и на статью 54.1 НК РФ, хотя налоговая проверка была назначена до ее вступления в силу.

Это довольно смелый подход, так как он расходится с мнением КС РФ и ВС РФ, пусть и сформулированными в «отказных» определениях, которые не имеют статуса документов, обязательных к исполнению. Тем не менее, он встречается, как и применение своего рода «формулы умолчания». В этом случае суды второй и третьей инстанций не отменяют решение первой, которая аннулировала доначисление налогов со ссылкой на постановление пленума ВАС РФ № 53 и статью 54.1 НК РФ, а указывают лишь, что упомянуть последнюю не следовало.

Так, например, поступил Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в деле ОАО «Оренбургский станкозавод» (№ А47-13088/2017). «Выводы суда соответствуют имеющимся в деле доказательствам, за исключением применения судом первой инстанции положений статьи 54.1 НК РФ», – говорится в постановлении апелляции, подчеркнувшей, что эта статья является «новеллой законодательства». До этого «спорные правоотношения не имели легального регламентирования, а фактически регулировались правовыми позициями, выработанными высшими судебными инстанциями», отметил суд второй инстанции. Поэтому статью 54.1 НК РФ и не нужно было упоминать, следует из постановления апелляции. Суд округа его подтвердил, в ВС РФ налоговые органы не обращались.

Таким образом, прежние подходы, отраженные в постановлении ВАС РФ № 53 продолжают работать, хотя сразу после принятия статью 54.1 НК РФ ФНС – с помощью и документов, и вступлений руководителей – давала понять, что считает подходы судебной практики более неактуальными. Сей-

час эту риторику налоговики, правда, отбросили, а судебная практика, как видим, идет по пути переплетения старого и нового.

Поэтому актуальными остаются все те инструменты для обоснования своей позиции в суде, которые использовались в период «должной осмотрительности». Суды, как и раньше, готовы признать правоту налогоплательщика, если он доказал, что предпринял все необходимые действия для проверки оказавшегося «проблемным» контрагента. Так произошло, например, в деле ООО «ТПК «Траст», которому доначислили 3,5 млн рублей НДС на том основании, что оно получило необоснованную налоговую выгоду на контрактах с неблагонадежными поставщиками. Налоговиков даже поддержал Арбитражный суд Челябинской области, но Восемнадцатая апелляция, обратив внимание на то, что сотрудники ТПК «Траст» использовали для проверки деловой репутации поставщиков информацию ФНС и аналитическую систему «СПАРК-Интерфакс», отменила решение первой инстанции.

Впрочем, налоговые органы тоже успешно используют данные системы «СПАРК-Интерфакс» для доказательства своей правоты в суде. В деле против АО «Владимирское производственное объединение "Точмаш"» (№ А11-3361/2018) налоговая инспекция взыскала с предприятия 11,44 млн рублей НДС, в том числе по сделке с ООО «Энергомонтаж». На основании данных системы «СПАРК-Интерфакс» и ряда других ресурсов налоговая инспекция убедила Арбитражный суд Владимирской области, что «Энергомонтаж» имеет признаки «транзитной организации» и искусственно завышает вычеты по НДС по фиктивным счетам-фактурам. Значит, «Точмаш» не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента.

Более того, нередко для анализа сделок начинают использоваться комплексные инструменты, например индексы финансового риска (ИФР) и

## Вопрос должной осмотрительности выходит на новый уровень. Налогоплательщикам недостаточно просто собрать простое досье на контрагента. Требуется тщательный и постоянный анализ его финансово-хозяйственной деятельности

должной осмотрительности (ИДО), которые рассчитываются в системе «СПАРК-Интерфакс». Примером может служить дело ООО «УАЗ-Автокомпонент», которое налоговые органы обвинили в получении необоснованной налоговой выгоды, начислили налог на добавленную стоимость в размере 10,5 млн рублей, а также соответствующие пени и штрафы (№ А72-13818/2017). Один из эпизодов этого дела был связан со сделкой между «УАЗ-Автокомпонентом» и ООО «Торговый дом "Балхашский ЗОЦМ"».

По мнению налоговых органов, «УАЗ-Автокомпонент», выступавший в роли покупателя, неправомерно предъявил к вычету НДС по счету-фактуре от торгового дома. Аргументы же налогоплательщика заключались в том, что он сделал все необходимое для проверки своего контрагента, использовав с этой целью информационные ресурсы ФНС и систему «СПАРК-Интерфакс».

Арбитражный суд Ульяновской области согласился, что этого было достаточно, удовлетворил заявление «УАЗ-Автокомпонента» и отменил решение налоговых органов. «Согласно «СПАРК-Интерфакс», ООО «Торговый дом "Балхашский ЗОЦМ"» на момент взаимоотношений с заявителем имело низкий уровень риска по ИДО. Кроме того, ООО «Торговый дом "Балхашский ЗОЦМ"» имело низкий уровень риска по ИФР, который представляет собой меру риска несостоятельности компании в связи с ухудшением финансового состояния», – объяснила первая инстанция свое решение.

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд согласился с этими выводами, не возражал против них и суд округа. В настоящий момент дело находится на пересмотре по другим обстоятельствам.

Индексы, которые суд упомянул в деле «УАЗ-Автокомпонента», применя-

лись и в других делах, причем не только налогоплательщиками, но и фискальными органами. Последние, например, в деле ООО «Белгородская зерновая компания» обосновывали ее неосмотрительность как раз тем, что она не обратила внимания на высокий ИДО участников сделок (№ А08-16092/2017).

Все это показывает, что вопрос должной осмотрительности выходит на новый уровень. Налогоплательщикам недостаточно просто собрать простое досье на контрагента. Требуется тщательный и постоянный анализ его финансово-хозяйственной деятельности. Результаты анализа должны, в частности, четко свидетельствовать, что партнер в состоянии выполнить взятые на себя обязательства. Для этого требуется учитывать максимум факторов, на основании которых можно сделать вывод, что потенциальный контрагент реально ведет бизнес. Если в 2011 году их было десятков, то теперь «СПАРК-Интерфакс» учитывает уже более двухсот. В результате можно застраховаться не только от «компаний-однодневок», которых к началу 2019 года в России осталось порядка 200-250 тыс., но и от участников второй группы риска - потенциальных неналоговых мошенников, насчитывающихся около 350 тыс.

Но индексы, судя по всему, по-прежнему будут востребованы и в спорах об обоснованности налоговой выгоды. Статья 54.1 НК РФ, как показывает первая практика ее применения, так и не создала объективных параметров правомерного и неправомерного поведения в налоговой сфере, говорят эксперты. «Она пока не смогла решить проблему отсутствия прозрачных критериев для признания налоговой выгоды обоснованной или необоснованной и, значит, – отсутствия достаточной степени определенности в налоговой сфере», – сетует Зуйков из «КИАП». В результате, по его словам, она остается

очень зависимой от усмотрения правоприменителей – налогового органа и суда. Это, отмечает Зуйков, основное разочарование, связанное с появлением статьи 54.1 НК РФ.

В этой ситуации без новых разъяснений ВС РФ обойтись будет сложно. Высшая судебная инстанция пока не послала сигналов, что подобный документ готовится, но есть два обстоятельства, которые позволяют рассчитывать на его появление.

Во-первых, это оперативность, с которой ВС РФ отреагировал на законодательное реформирование института субсидиарной ответственности контролирующих лиц в банкротстве, направленное на решение одной из самых актуальных проблем экономической жизни в России – катастрофически низкого уровня удовлетворения требований кредиторов. Федеральный закон, который добавил специальную главу в закон о несостоятельности, был принят только в июле 2017 года, а уже в декабре того же года пленум ВС РФ принял постановление, в котором дал судам широкий и гибкий инструментарий, позволяющий выявлять реальных бенефициаров бизнеса, несущих ответственность за ущерб, нанесенный кредиторам, и определять масштаб этой ответственности. Это был во многом новаторский документ, в нем даже был зафиксирован аналог «сделки со следствием», позволяющий формальным руководителям добиваться снижения своей ответственности в обмен на информацию о реальных контролирующих лицах.

Во-вторых, внимание ВС РФ к фискальным спорам. За последнее время судебная коллегия по экономическим спорам приняла целую серию «налоговых» определений, которые, по мнению экспертов, выправляют сложившийся ранее в судебной практике перекос в пользу налоговых органов. ●