

УДК 336 / 346

ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ИНСТИТУТА ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ПОДТВЕРЖДЕННОСТИ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОБОСНОВАННОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Черкасов Артем Юрьевич

Высшая школа права, студент 2-го курса аспирантуры,
Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова,
Стремянный пер. д. 36,
Москва, Россия
looki45@mail.ru

Аннотация

Стремительное развитие фискальной функции государства привело к необходимости тщательного анализа возможных налоговых рисков при заключении любой сделки с контрагентом. После появления в 2017 году статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, налоговым органам стало гораздо проще оспорить подозрительные операции у российских компаний через призму документальной подтвержденности и экономической обоснованности расходов на сделку. Так, в российской бизнес среде в настоящий момент актуальны процедуры «due diligence», которые позволяют выявить основные направления контрактной деятельности компании, которые наиболее подвержены налоговым рискам. Анализ подходов органов исполнительной власти и судов в Российской Федерации касательно применения статьи 54.1 является первоочередной мерой для минимизации рисков нарушения налогового законодательства.

Ключевые слова: налог, статья 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, экономическая обоснованность, документальная подтвержденность.

LEGAL ANALYSIS OF THE INSTITUTE OF DOCUMENTARY CONFIDENCE AND ECONOMIC FEASIBILITY FOR TAX PURPOSES

Artem Y. Cherkasov

Higher School of Law, second-year higher school student,
Russian Economic University named by G.V. Plekhanov,
Stremyannyu Pereulok, 36,
Moscow, Russia
looki45@mail.ru

ABSTRACT

The rapid development of the fiscal function of the state has led to the need for a thorough analysis of possible tax risks when concluding any transaction with a counterparty. After the

appearance of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation in 2017, it became much easier for tax authorities to challenge suspicious transactions in Russian companies through the prism of documentary evidence and economic justification of transaction costs. Thus, in the Russian business environment, «due diligence» procedures are currently relevant, which make it possible to determine the main areas of the company's contractual activities, which are developing most dynamically in terms of tax risks. Analysis of the approaches of executive authorities and courts in the Russian Federation regarding the application of Article 54.1 is a priority measure to minimize the risk of violations of tax legislation.

Keywords: tax, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, economic feasibility, documentary evidence

В 2017 году в Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее - «НК РФ») была добавлена статья 54.1, определяющая критерии необоснованной налоговой выгоды [1]. За прошедшее время эта норма стала объектом ожесточенных дискуссий: юристы часто высказывали недовольство, утверждая, что налоговые органы применяют её произвольно. Появление письма Федеральной Налоговой Службы (далее - «ФНС») от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - «Письмо») уточнило и упорядочило практику применения статьи 54.1 НК РФ [2].

Ученые юристы отмечают, что в отношении некоторых аспектов налоговой политики наблюдается умеренный подход: например, добросовестные участники рынка теперь освобождены от ответственности за выбор «технического» контрагента при условии соблюдения должной осмотрительности. Это указание эксперты считают революционным [6, с. 22-23].

Из анализа судебной практики видно, что четыре из пяти решений, принятых налоговыми органами на основании этой нормы в результате налоговых проверок, оспариваются в суде, и в примерно 80% случаев суд встает на сторону ФНС. На наш взгляд, проблема кроется как в самой формулировке нормы, так и в жесткой и порой несправедливой позиции ФНС.

В Письме содержатся рекомендации, которые позволяют понять позицию ФНС, а также оценить с высокой степенью достоверности налоговые риски, возникающие при различных способах организации бизнеса, структурирования сделок и выборе контрагента [2].

Так, ниже будут рассмотрены наиболее частые претензии ФНС к налогоплательщику при оспаривании корректности уплаты налогов через призму статьи 54.1 НК РФ:

1. Технический контрагент

Технические контрагенты представляют собой одно из оснований для применения статьи 54.1 НК РФ. Это касается соглашений с фиктивными компаниями, которые формально заключают контракты, но фактически не исполняют свои обязательства.

ФНС необходимо доказать, что контрагент не исполнил свои обязательства и что налогоплательщик имел цель незаконного уменьшения налоговых платежей. Как уже отмечалось ранее, корректность уплаты налогов рассматривается через призму двух факторов: экономическая обоснованность и документальная подтвержденность. Так, в случае с техническим контрагентом, ФНС оспаривает реальность операций хозяйственной деятельности, то есть ссылается на ее документальную неподтвержденность. В доказательство этого, ФНС приводит доводы о спорных датах на первичных учетных

документах, так, например, в случае, когда договор и акты составлены соседними датами и из существа правоотношений понятно, что такая сделка не может быть совершена в столь короткий срок.

Ответственность также возникает, если налогоплательщик знал или должен был знать о том, что его контрагент является технической компанией и не исполняет обязательства по контракту. На это могут указывать, например, переговоры между налогоплательщиком и реальным исполнителем по сделке, финансовая отчетность контрагента (отсутствие необходимых основных средств, без которых невозможно совершение сделки).

Однако, если налоговый орган не сможет установить определенные факты, на которые ссылается в своем Письме, то налогоплательщики могут использовать это в качестве аргумента в пользу отсутствия нарушений.

2. Стандарты должной осмотрительности

Важно отметить, что если налогоплательщик не совершал умышленного правонарушения при сделке с технической компанией, то необходимо оценить, проявил ли он должную осмотрительность.

Под должной осмотрительностью при выборке контрагента ФНС считает [8]:

- Отсутствие у налогоплательщика информации о возможности его контрагента исполнить свои обязательства, а также обстоятельствах выбора контрагента;
- Отсутствие публичной информации о контрагенте, подтверждающей его реальную деятельность;
- Неосуществление налогоплательщиком проверки сведений о контрагенте, размещенных на сайте ФНС, которые могли бы раскрыть его деловую активность или фиктивность;
- Несоответствие сделки обычным бизнес-стратегиям, например, если она отличается от принятой или представляет собой крайне рисковую операцию;
- Использование векселей или прав требования в качестве оплаты вместо денег;
- Наличие договорных условий, предусматривающих длительную отсрочку платежа;
- Низкая цена контракта по сравнению с рыночной стоимостью;
- Отсутствие документов, обычно требуемых для таких сделок, например, акта передачи строительной площадки при подряде.

Так, для минимизации налоговых рисков, частные компании активно формируют локальные нормативные акты, которые направлены на отбор контрагентов, где критерии такого отбора аналогичны критериям ФНС по должной осмотрительности.

3. Деловая цель сделки

ФНС в своих разъяснениях отмечает, что основной целью сделки должна быть «деловая цель» и что необходимо оценивать, была ли бы сделка совершена налогоплательщиком исключительно с деловыми мотивами, даже без учета налоговых преференций.

В сложившейся правоприменительной практике, в сделке должен отсутствовать «налоговый мотив». Под «налоговым мотивом» ФНС понимает ситуации, когда сделка не соответствует деловой практике и не может быть объяснена предпринимательскими рисками или ожидаемой выгодой [7, с. 223-225].

Например, к таким сделкам налоговики относят присоединение компании с накопленным убытком без актива без объяснения экономической целесообразности или когда решения, которые принимаются в рамках реорганизации совершаются не в интересах налогоплательщика, а для скрытого финансирования другого лица.

По этим критериям можно оценивать не только отдельные операции, но и цепочки операций. На практике, при анализе таких операций может возникнуть необходимость оценить каждую из них отдельно.

4. Предоставление бонусов или скидоч контрагенту

Согласно ст. 265 п.1 пп. 19.1 НК РФ, в состав внереализационных расходов включается расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок. Таким образом, НК РФ устанавливает требование о закреплении положений о премии (скидки) непосредственно в договоре.

На основании ст. 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Так, в судебной практике [3], суд указывает, что цель предоставления премий (бонусов) должна соответствовать экономическому смыслу значению бонуса (премии), установленного в договоре. Предоставление премий (бонусов) должно являться стимуляцией к получению большего объема выручки и быть направлено на увеличение количества покупателей.

Также есть судебная практика [4], где суд указывает на то, что договор должен предусматривать методику или критерии определения премий (бонусов) (минимальные размеры - максимальные размеры премий).

Из вышеизложенного следует, что документальным подтверждением в виде бонуса (премии) является:

- договор купли-продажи (дополнительное соглашение к договору) с прописанными условиями предоставления премии (без изменения цены);
- первичный документ, подтверждающий факт выполнения условий предоставления премии.

Стоит отметить, что в сложившейся правоприменительной практике, для успешного экономического обоснования расходов в виде бонусов (премий) покупателям, организациями были заблаговременно (до заключения договора) подготовлены маркетинговые политики, регламентирующие порядок выдачи бонуса (премии) по конкретному виду договоров, а также условия получения бонусов и их калькуляция.

Таким образом, ФНС на практике требует дополнительную документацию не установленную НК РФ, для подтверждения экономической обоснованности и документальной подтвержденности операций по предоставлению скидоч / бонусов контрагента.

Подводя итоги, можно отметить, что 2017-ый год стал переломным для российских налогоплательщиков, с момента вступления в силу статьи 54.1 НК РФ российские частные компании стали активно подготавливать защитные файлы для наиболее существенных сделок, которые демонстрируют ФНС документальную подтвержденность и экономическую обоснованность таких сделок. Введение статьи 54.1 НК РФ, с одной стороны позволяет ФНС более эффективно выявлять финансовые схемы направленные на размывание налогооблагаемой базы а следовательно и на уменьшение суммы налога, что приводит к уменьшению доходов бюджета Российской Федерации, с другой стороны, статья 54.1 НК РФ наложило дополнительную административную нагрузку на частные

российские компании для доказательства отсутствия «налогового мотива» в хозяйственной деятельности.

На наш взгляд, в настоящий момент органам государственной власти пока не удалось достигнуть баланса между частными и государственными интересами по данному вопросу, однако, судя по активному выходу разъясняющих писем и комментариев ФНС и Минфина России, работа в данном направлении ведется, и ситуация постепенно улучшается.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2019) // Собрание законодательства РФ. - № 31. - 03.08.1998. - Ст. 3824.
2. Письмо ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/10687108/ / (дата обращения: 28.03.2024).
3. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.10.2022 № Ф05-24430/2022 по делу № А40-284214/2021 // <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=448499&cacheid=C6DCE2561E15EEA2072D2BAC4A4AF9A7&mode=splus&rnd=VmmHWQ#SGAjg8UyzVDUWqR1> / (дата обращения: 28.03.2024).
4. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.11.2022 № Ф06-22916/2022 по делу № А55-1645/2021 // <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=APV&n=214807&cacheid=3742AA2C4DC01852DBF96F8B36B12E87&mode=splus&rnd=VmmHWQ#T5jjg8UWLrLIL2qB> / (дата обращения: 28.03.2024).
5. Бондарь А.А. Судебная доктрина в налоговом праве Российской Федерации // Финансовое право. 2023. N 5. С. 17 – 22.
6. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 томах. Том 1. М.: Юрайт, 2023. 355 с.
7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // - Режим доступа: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>

References:

1. Tax Code of the Russian Federation (Part One) dated July 31, 1998 No. 146-FZ (as amended on December 27, 2019) // Collection of Legislation of the Russian Federation. - No. 31. - 08/03/1998. - St. 3824.
2. Letter of the Federal Tax Service dated March 10, 2021 No. BV-4-7/3060@ «On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation» // https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/10687108/ / (access date: 03/28/2024).
3. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District dated October 13, 2022 No. F05-24430/2022 in case No. A40-284214/2021 // <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=448499&cacheid=C>

6DCE2561E15EEA2072D2BAC4A4AF9A7&mode=splus&rnd=VmmHWQ#SGAjg8UyzV
DUWqR1 / (date of access: 03/28/2024).

4. Resolution of the Arbitration Court of the Volga District dated November 11, 2022 No. F06-22916/2022 in case No. A55-1645/2021 // <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=APV&n=214807&cacheid=3742AA2C4DC01852DBF96F8B36B12E87&mode=splus&rnd=VmmHWQ#T5jg8UWLrLIL2qB> / (date of access: 03/28/2024).
5. Bondar A.A. Judicial doctrine in tax law of the Russian Federation // Financial law. 2023. N 5. P. 17 - 22.
6. Panskov V. G. Taxes and taxation: theory and practice in 2 volumes. Volume 1. M.: Yurayt, 2023. 355 p.
7. Official website of the Federal Tax Service [Electronic resource] // - Access mode: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>.