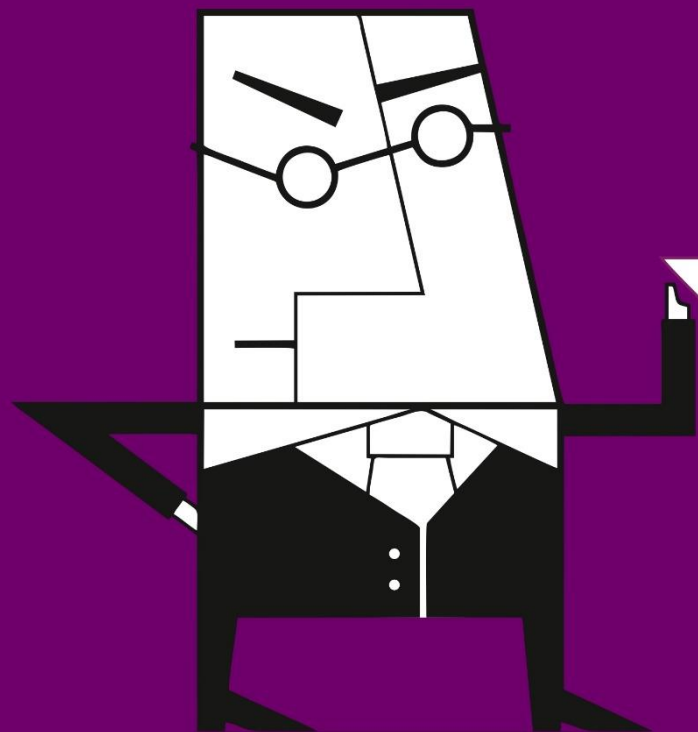




**@PG\_Tax**

Telegram-канал о налогах  
и налоговых спорах



**π<sup>g</sup>**  
pepeliaev group®

Новые подходы к спорам по  
статье 54.1 НК РФ. Быть ли  
налоговой реконструкции?

**Мария Никонова**

к.ю.н., партнер, адвокат

2020

[www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)



судебная  
практика по  
реконструкции

развитие  
позиции ФНС по  
реконструкции

продвинутая  
налоговая  
реконструкция



письмо ФНС  
России от 16  
августа 2017 г. №  
СА-4-7/16152@



письмо Минфина  
России от 13  
декабря 2019 г. №  
01-03-11/97904



проект письма  
ФНС («строго  
секретно»)



письмо ФНС  
России  
(готовится)



## Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@

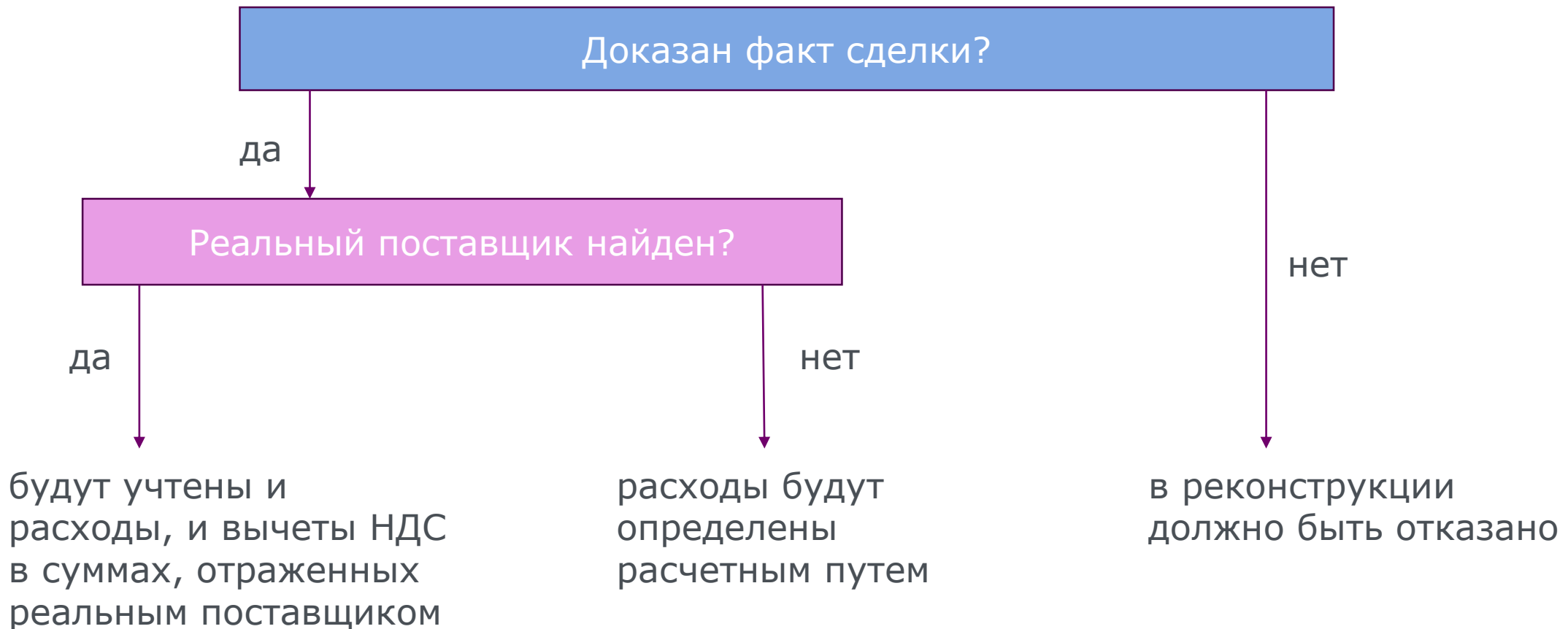
- при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства корректируются в полном объеме;
- при установлении налоговыми органами хотя бы одного из двух обстоятельств в п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налогоплательщику должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме;
- налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика.

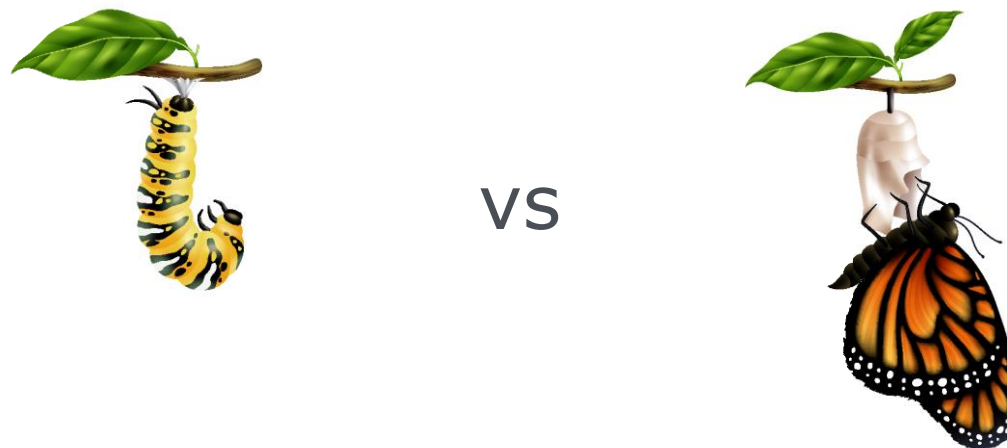


## Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03- 11/97904

- положения ст. 54.1 НК РФ, в отличие от сформированной на основе Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 судебной практики, не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем

## Сделка реальная? – Реконструкция возможна





Факторы, которые могут повлиять:

- положительная или отрицательная судебная практика по вопросу налоговой реконструкции;
- предложения, направленные бизнес-ассоциациями в ФНС России



Решение АС Кемеровской области от 18 августа 2020 г. № А27-25588/2019 (Кемеровская фармацевтическая фабрика)

Постановление 13 ААС от 30 июля 2020 г. № А56-85058/2019 (Балтийская экспедиторская компания)

Постановление 7 ААС от 27 июля 2020 г. по делу № А27-11895/2019 (Сити-сервис НК)

Постановление 7ААС от 13 июля 2020 г. по делу № А27-14675/2019 (Сибирская инжиниринговая торговая компания)

Решение АС г. Санкт-Петербурга и Лен.области от 06 июля 2020 г. по делу № А56-13469/2020 (Балтийская группа)

Постановление 18ААС от 16 сентября 2020 г. по делу № А76-52151/2019 (Строй связь Урал1)



Определение ВС РФ от 18 сентября 2020 г. № 306-ЭС20-11944 (Сырейская паллетная компания)

Решение АС Кемеровской области от 1 октября 2020 г. № А27-6906/2020 (Мазуровский кирпичный завод)

Решение АС Республики Татарстан от 01 сентября 2020 г. № А65-11556/2020 (Центр ДиС)

Постановление 18 ААС от 20 июля 2020 г. по делу № А76-46624/2019 (Фирма Мэри)

Постановление 10 ААС от 16 июля 2020 г. По делу № А41-83291/2019 (Орехово-Зуевская управляющая компания жилищно-коммунального хозяйства)

Постановление 7ААС от 28 мая 2020 г. по делу № А27-11192/2019 (ЭнергоМонтажСервис)



Постановление 14ААС от 19 октября 2020 г.  
по делу № А05-13571/2019 (Росток)



Решение Арбитражного суда Ростовской  
области от 10 февраля 2020 г. по делу №  
А53-33050/2019 (Донаэродорстрой)

Решение АС Республики Мордовия от 08 мая  
2020 г. по делу №А39-9984/2019 (Архис-С)

Решение АС Республики Коми от 01 июня  
2020 г. по делу № А29-14403/2019  
(Севертрансстрой)

Постановление 2ААС от 19 июня 2020 г. по  
делу № А29-11218/2019 (Ремстрой монтаж)





## **Определение ВС РФ от 18 сентября 2020 г. № 306- ЭС20-11944 (Сырейская паллетная компания)**

- суды пришли к выводу, в соответствии с которым общество в проверяемый период в нарушение подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса заявило вычеты по указанным контрагентам без достаточных оснований, поскольку сделки с ними не имеют разумной хозяйственной (деловой) цели, а направлены на получение налоговой экономии в виде неполной уплаты в бюджет НДС и налога на прибыль; налогоплательщик использовал формальный документооборот, поскольку товар был поставлен не от заявленных контрагентов;
- в ходе проверки установлено, что поддоны приобретались у физических лиц за наличный расчет. Как верно указали суды, заявитель учел расходы по сделкам, которые не имеют разумной хозяйственной (деловой) цели, а направлены на получение налоговой экономии в виде завышения расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС. Следовательно, налоговый орган обоснованно применил положения статьи 54.1. НК РФ при доначислении по налогу на прибыль, а правовые основания для применения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ отсутствуют (Постановление АС Поволжского округа от 4 июня 2020 г. № Ф06-61054/2020)



**Решение АС  
Кемеровской  
области от 1  
октября 2020 г. №  
А27-6906/2020  
(Мазуровский  
кирпичный завод)**

- налоговым органом был доначислен НДС, налог на прибыль в связи с несоблюдением обществом пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ по фактам поставок товара спорными контрагентами, не имеющими возможности осуществления реальной предпринимательской деятельности по поставке данных товаров;
- налоговым органом была установлена реальность приобретения обществом товаров напрямую у производителя, применяющего специальный налоговый режим (установлено благодаря показаниям сотрудников производителя, наличие товара у общества). Суд отклонил требования Общества на проведение налоговой реконструкции по налогу на прибыль, в связи с отсутствием документального подтверждения понесенных расходов на приобретение товара у производителя.



**Постановление 13  
ААС от 30 июля  
2020 г. № А56-  
85058/2019  
(Балтийская  
экспедиторская  
компания)**

- основанием для доначисления НДС и налога на прибыль явился вывод инспекции о создании формального документооборота по сделкам со спорными контрагентами, установлено наличие признаков «схемы» с привлечением подконтрольных организаций с целью минимизации налоговых обязательств;
- судом было установлено, что товар был фактически приобретен у иностранных поставщиков и ввезен на территорию РФ с использованием подконтрольных «технических» импортеров;
- суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции в части доначисления налога на прибыль и НДС и признал обоснованным применение налоговой реконструкции. При этом, для определения реального размера понесенных расходов судом была использована таможенная стоимость товаров (включая таможенные сборы и пошлины), в отношении НДС – судом признано обоснованным включение в вычеты суммы в размере уплаченного таможенного НДС.



**Постановление 7  
ААС от 27 июля  
2020 г. по делу  
№ А27-  
11895/2019  
(Сити-сервис НК)**

- судом было установлено, что налогоплательщиком была создана видимость операций со спорным контрагентом с целью получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем были доначислены НДС, налог на прибыль;
- материалы дела не содержали доказательств выполнения всех работ силами самого налогоплательщика. При этом, реальность осуществления и фактического выполнения указанных работ налоговым органом ни в ходе проверки, ни в ходе рассмотрения дела не была опровергнута;
- применяя налоговую реконструкцию в части налога на прибыль, суд исходил из того, что общество не могло не нести затраты, связанные со своим видом хозяйственной деятельности;
- в связи с отсутствием расчета действительного размера затрат налоговым органом, суд посчитал возможным признать обоснованным размер расходов по налогу на прибыль исходя из общей суммы затрат.



**Постановление  
7ААС от 13 июля  
2020 г. по делу №  
А27-14675/2019  
(Сибирская  
инжиниринговая  
торговая  
компания)**

- суд учитывает, что в проверяемом периоде, когда складывались спорные правоотношения (2014-2016 годы), норма ст.54.1 НК РФ не только не действовала, но и не существовала вовсе, следовательно, ее положения не могут применяться к спорным правоотношениям без учета действовавшего в тот период правового регулирования и выработанных судебной практикой правовых позиций по его применению. Иной подход чреват нарушением принципов определенности и стабильности правового регулирования;
- для определения действительной налоговой обязанности по налогу на прибыль судом была назначена назначена судебная технико-экономическая экспертиза, а перед экспертами поставлены вопросы о стоимости спорных деталей и ремонтных работ по состоянию на дату их фактического изготовления, проведения.



**Постановление  
14ААС от 19  
октября 2020 г. по  
делу № А05-  
13571/2019**

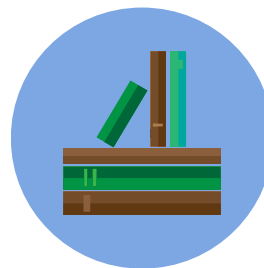
**(Росток)**

- доначисление налогов, пени и привлечение к налоговой ответственности обусловлено неприятием налоговым органом документов, подтверждающих обоснованность применения налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС и расходов по взаимоотношениям со спорными контрагентами;
- судом был установлен факт реального выполнения работ и необходимости несения обществом затрат на их оплату, а также отсутствие доказательств выполнения работ только силами налогоплательщика;
- суд признал недействительным доначисление налога на прибыль в полном объеме, аргументируя это тем, что на суд не может быть переложена функция налогового органа по определению действительного размера налогового обязательства в порядке статьи 31 НК РФ.

# Как обосновать применение реконструкции в споре?



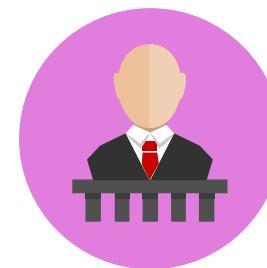
Буквально – ст. 54.1 НК РФ не запрещает реконструкцию



Историческое толкование – новое регулирование *«не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков»*



Конституционно-правовое толкование нормы – налог должен иметь экономическое основание



Толкование по цели законодателя – защита прав налогоплательщика и закрепление положительной практики

## Буквальное толкование

### Статья 54.1 НК РФ

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.



## Конституционно-правовое толкование

### Определение КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О

*«регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав»*

Европейский Суд по правам человека в постановлении от 20 сентября 2011 года указал, что «в случае обнаружения нарушений налогоплательщик столкнется с угрозой доначисления налогов в связи с действительной экономической деятельностью»

*«в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ».*

## Конституционно-правовое толкование

Статьи 57 Конституции РФ и статья 3 НК РФ - налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Форма вины имеет значение лишь при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ. В противном случае доначисление налога в большем, чем должно, размере, становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена.

*«Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика»* (Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2015 № 1844-О)

## Историческое толкование

### Определение КС РФ от 29 сентября 2020 г. № 2311-О

*«Предусмотренный ст. 54.1 НК РФ порядок осуществления налогового контроля фактически сводится к конкретизации существующих полномочий налогового органа и ограничению его усмотрения при вмешательстве в осуществление налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы.*

*Данное регулирование, касающееся процедурных вопросов проведения налоговых проверок и направленное на обеспечение прав налогоплательщика, а не на их ограничение, не может рассматриваться как ухудшающее права налогоплательщиков регулирование, которому была придана обратная сила.*

*Фактически оно не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов, а лишь конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, 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».*

## Историческое толкование

### Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53

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 (п. 7).

### Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Применяя названную норму, судам необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы (п. 8).

## Историческое толкование

### Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 (Камский завод железобетонных изделий и конструкций)

В силу ст. 247 и 250 НК РФ и постановления № 53 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

## Толкование по цели законодателя

### Пояснительная записка к законопроекту

Проект Федерального закона подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", ввело в оборот понятие "налоговой выгоды".

В связи с изложенным предлагается в НК РФ установить пределы осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком в налоговых правоотношениях, в соответствии с чем предлагается ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие "злоупотребление правом", а также определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов или применении вычетов.

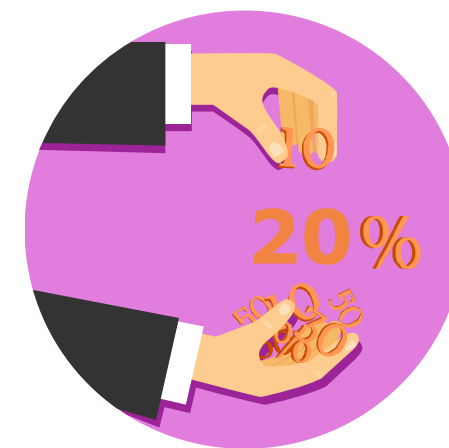
### Решение Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам от 13 мая 2015 года

В целях обеспечения нормальных и стабильных условий для ведения предпринимательской деятельности законопроектом закрепляются положительные элементы правоприменительной практики, которая была выработана налоговыми органами и арбитражными судами при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.



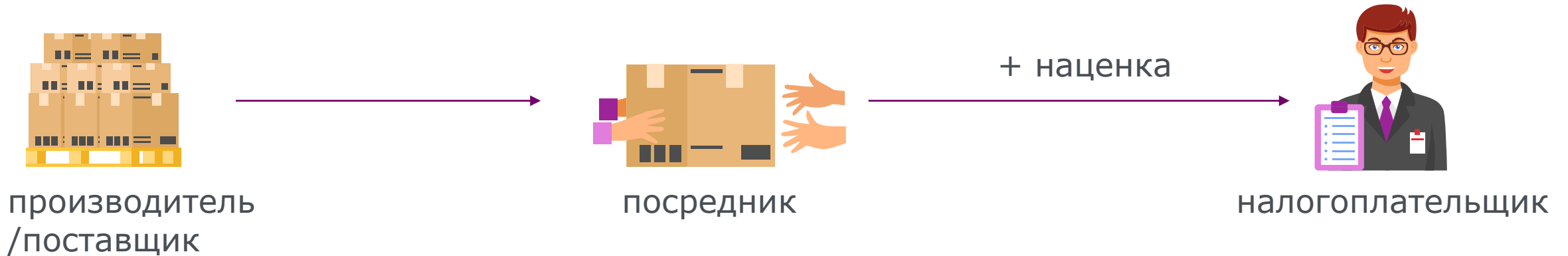
определение  
действительного  
размера налогового  
обязательства, а не  
простое исключение  
наценки

зеркальная  
реконструкция при  
изменении налоговых  
последствий операций  
взаимозависимых лиц



вычет НДС,  
относящегося к  
реально проведенной  
операции

Реальность сделки налогоплательщиком доказана



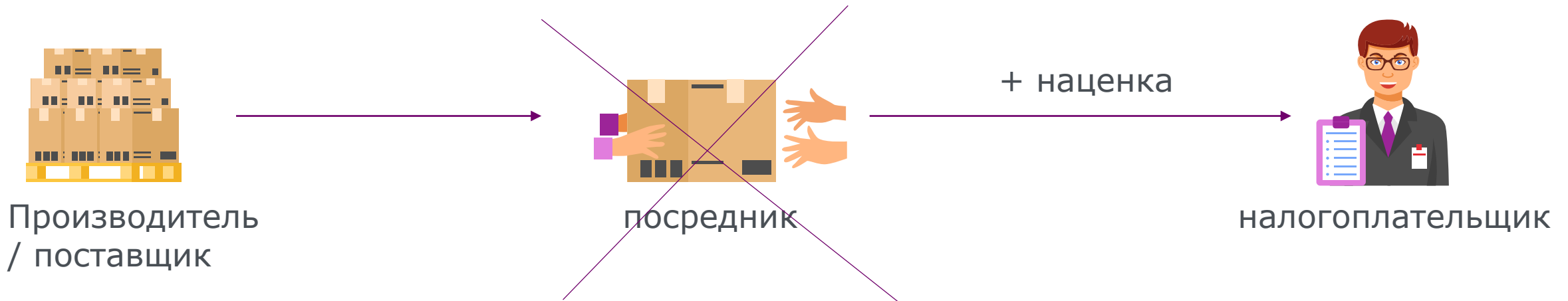
## Нет реконструкции

Налогоплательщику будет отказано в расходах и вычетах НДС в полном объеме

См. например: Определение ВС РФ от 18 сентября 2020 г. № 306-ЭС20-11944 (Сырейская паллетная компания), Решение АС Кемеровской области от 1 октября 2020 г. № А27-6906/2020 (Мазуровский кирпичный завод)



Реальность сделки налогоплательщиком доказана

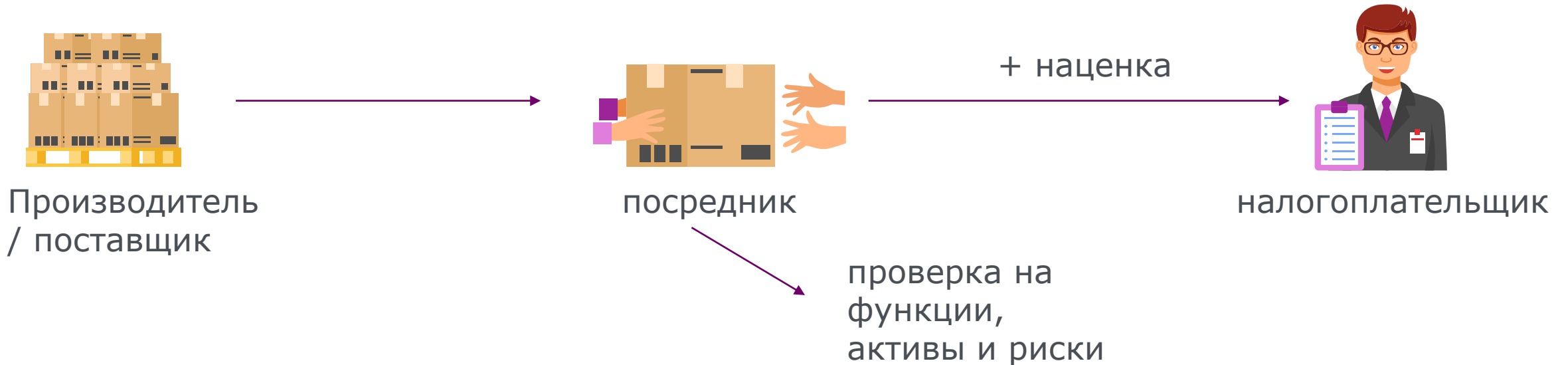


## Псевдо-реконструкция

учитываются расходы и вычеты НДС в суммах, отраженных реальным поставщиком

См. например: Решение АС Кемеровской области от 18 августа 2020 г. № А27-25588/2019 (Кемеровская фармацевтическая фабрика) – и прибыль, и НДС, Постановление 13 ААС от 30 июля 2020 № А56-85058/2019 (Балтийская экспедиторская компания) – и прибыль, и НДС в размере таможенного, Постановление АС Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. № А27-17275/2019 (Кузбассконсервмолоко), Постановление АС Уральского округа от 23 января 2020 г. № Ф09-9691/19 (Сива Лес)

Реальность сделки налогоплательщиком доказана

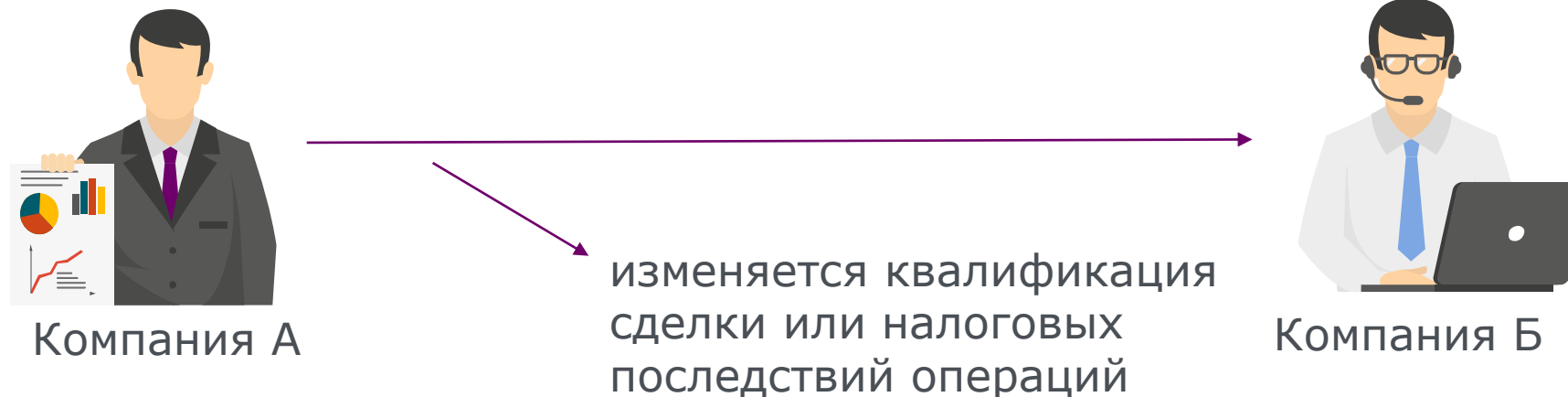


## Реконструкция – определение ДНО

расходы определяются с учетом положений ст. 105.3, подп. 1 п. 1 ст. 105.14 и пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ

См. например: Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 (Камский завод железобетонных изделий и конструкций)

## Реконструкция операций взаимозависимых лиц

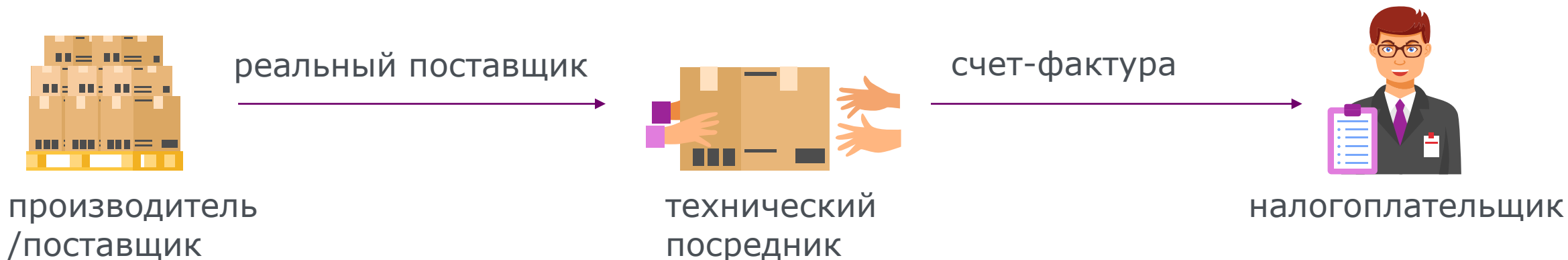


## Реконструкция – определение ДНО

одна и та же операция не может быть учтена двумя субъектами хозяйственной деятельности по-разному, налоговые последствия всех участников операции определяются исходя из подлинного экономического содержания; налоговые органы, составляющие единую централизованную систему, не могут давать противоположных оценок одной и той же деятельности

См. например: Решение АС г. Москвы от 11 августа 2020 г. № А40-316684/19-20-8108, Решение АС г. Москвы от 28 июля 2020 г. № А40-316688/19-140-8150 (ТНС Энерго)

Вычет НДС, относящегося к реально проведенной операции



## Отказ в реконструкции

отказ в вычете НДС по мотиву того, что право на вычет НДС может быть реализовано при условии четкой идентификации реального поставщика товара (работы, услуги) в представленных в налоговый орган документах.

См. например: Решение АС СПб и ЛО от 06.07.2020 № а56-13469/2020 (Балтийская группа)

НО: Решение АС Кемеровской области от 18 августа 2020 г. № А27-25588/2019 (Кемеровская фармацевтическая фабрика) – и прибыль, и НДС, Постановление 13 ААС от 30 июля 2020 № А56-85058/2019 (Балтийская экспедиторская компания) – и прибыль, и НДС в размере таможенного

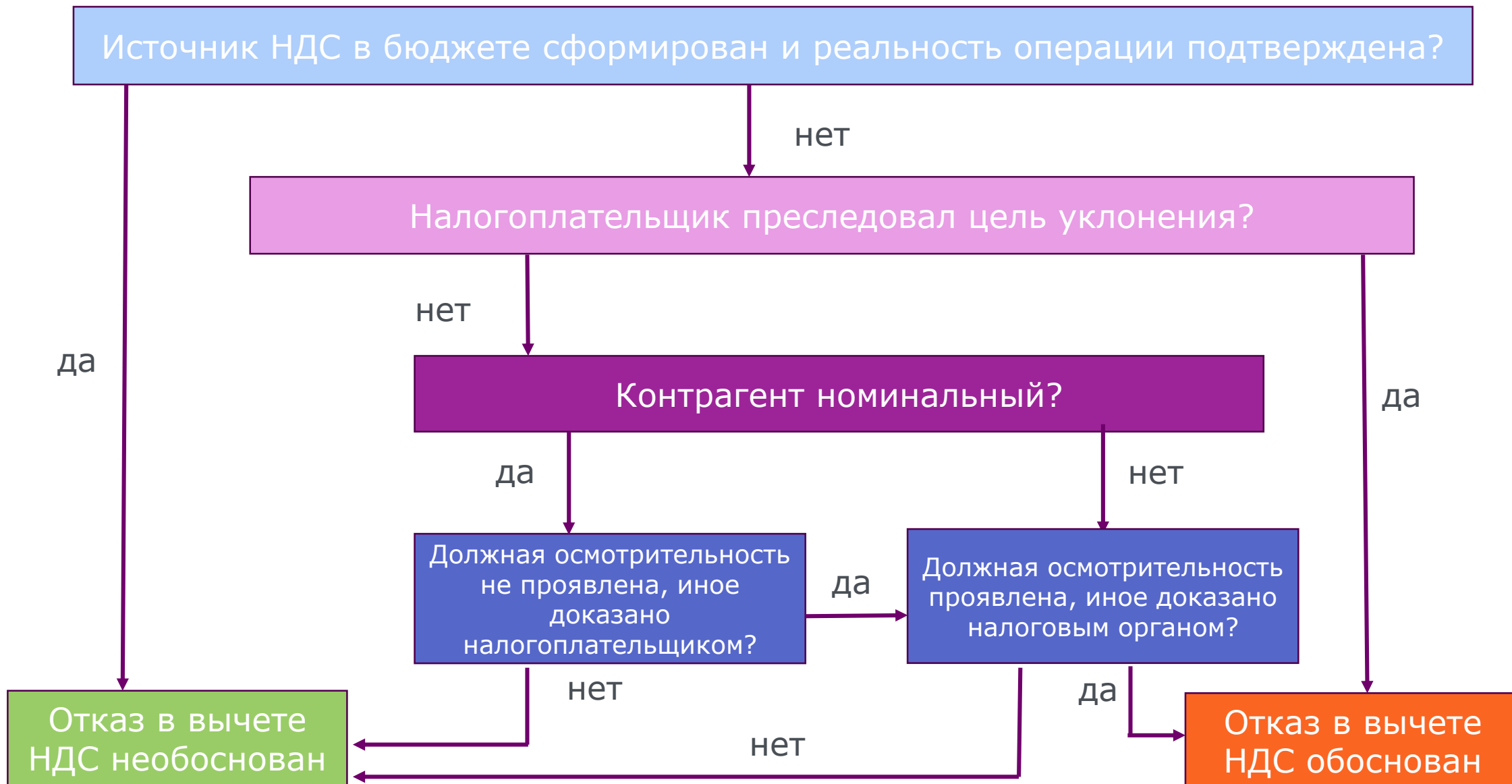
Вычет НДС, относящегося к реально проведенной операции

## Как обосновать реконструкцию?

Определение ВС РФ от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 ("Звездочка«):

- отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате НДС в бюджет в денежной форме – тест «экономического источника»;
- реальность приобретения товаров свидетельствует о выполнении налогоплательщиком-покупателем требований ст. 171 и 172 НК РФ и выступает основанием для вычета сумм НДС, предъявленных поставщиком – тест «реальности»;
- при доказанности реальности исполнения договора и отсутствии оснований для вывода о неуплате НДС на предыдущих стадиях товародвижения (...?) наличие сомнений в подписании первоначально выставленных счетов-фактур уполномоченными лицами не имеет правового значения.

См. например: Решение АС Кемеровской области от 18 августа 2020 г. № А27-25588/2019 (Кемеровская фармацевтическая фабрика)





## До заключения контракта

внесение в договор компенсационной оговорки - налоги, штрафы и пени могут быть взысканы с контрагента



## На этапе проверки

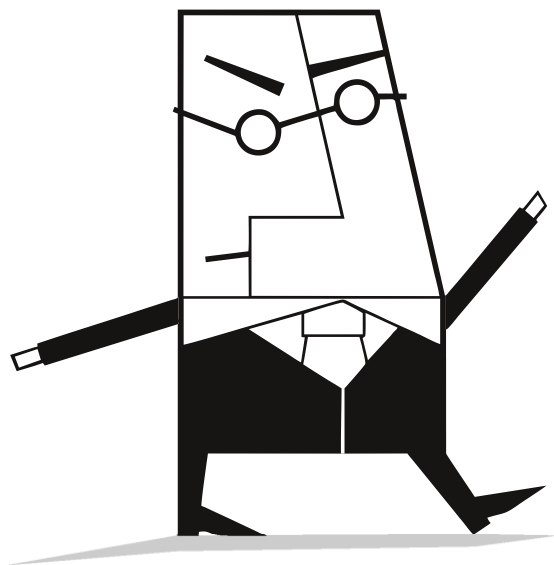
подтвердить реальность и обосновать расходы (свои аналогичные операции, рыночные цены, экспертиза)







## При заключении контракта

создание защитного файла – осмотрительность, источник в бюджете, рыночную цену

# Контактная информация



- **Россия**  
Москва, Санкт-Петербург,  
Красноярск, Южно-Сахалинск,  
Владивосток
  - **Китай**  
Пекин, Шанхай
  - **Корея**
-  [www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)
-  [m.nikonova@pgplaw.ru](mailto:m.nikonova@pgplaw.ru)
-  +7 (495) 767-00-07
-  +7 (495) 765-00-07