АСКОН НАВИГАТОР

Электронный журнал для специалистов в области бухгалтерии, кадров и права

Файл сформирован 24.04.2024

Статья 54.1 НК РФ: что нужно знать о необоснованной налоговой выгоде

Что регулирует статья 54.1 НК РФ

Статья 54.1 регулирует вопросы добросовестности налогоплательщика при совершении сделок, приводящих к уменьшению налогооблагаемой базы.

Так, в соответствии с указанной нормой налоговая база или сумма налога могут быть уменьшены при соблюдении следующих условий:

- в налоговом и бухгалтерском учете налогоплательщика или налоговой отчетности не было допущено искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения;
- целью совершения операции не является неуплата (неполная уплата) налога, его зачёт или возврат;
- операция (сделка) была реальной, т.е. контрагент исполнил свои обязательства перед налогоплательщиком.

При соблюдении указанных условий претензий к налогоплательщику возникать не должно, даже если у контрагента выявлены признаки недобросовестности (в том числе, подписание первичных документов ненадлежащими лицом, нарушение контрагентам налогового законодательства и др.).

Отмечу, что ст. 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем при ее применении налоговыми органами действуют законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств. В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговики должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт ст. 54.1 НК РФ.

Какие сделки ФНС считает подозрительными

Рассматриваемая норма определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, например

- путем неучета объектов налогообложения,
- неправомерно заявляемых льгот,
- завышения расходов при определении налогооблагаемой прибыли,
- манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом, и т.п.

Характерными примерами такого "искажения", по мнению налоговиков, являются:

- создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;

- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождение от налогообложения;

- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;

- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения);

- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;

- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

При этом в данном случае речь идет об умышленном искажении хозяйственных операций, а не о случайных или методологических ошибках. В связи с чем налоговики должны получить доказательства, свидетельствующие именно об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

Напомню, что все факты должны быть установлены в ходе мероприятий налогового контроля. В соответствии с п. 2 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Соответственно, налоговые органы должны доказать наличие умысла.

Какие действия налогоплательщика, по мнению налоговиков, будут считаться умышленными?

Например, следующие:

- юридическая, экономическая и иная подконтрольность, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов и проверяемого налогоплательщика. При выявлении таких фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика;

- осуществление транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей;

- обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности.

Обстоятельства, свидетельствующие о возможности влияния проверяемого налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности, манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по сделкам (операциям), искусственного создания условий для использования налоговых преференций, должны быть отражены в актах и решениях по результатам налоговых проверок. При этом установление умысла не может сводиться к простому перечислению всех сделок (операций), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, и приведению анализа возможности влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности. Налоговики должны указывать конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые свидетельствовали бы о намерении причинить вред бюджету.

Что касается формально независимых лиц, в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать в том числе следующие обстоятельства:

- согласованность действий участников хозяйственной деятельности, совершение ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели;

- предопределенность движения денежных и товарных потоков;

- создание искусственного документооборота.

Немаловажным обстоятельством является и выяснение конечной цели налоговой оптимизации: в чьих

интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Но при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, должны быть скорректированы в полном объеме.

Обращаю внимание, что для целей применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ налоговые органы должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

- существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось);

- причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;

- умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц);

- потери бюджета.

О чем нужно помнить налогоплательщику

В заключение отмечу, что ФНС рекомендует налоговым органам учитывать, что ст. 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем при применении указанной статьи действуют законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств.

Доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 названной статьи, и (или) факта несоблюдения условий, зафиксированных в п. 2, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разд. V, V.1, V.2 НК РФ.

Следовательно, сохраняет силу один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом - принцип презумпции добросовестности налогоплательщика (тот считается невиновным, пока не доказано обратное).

Источник фото: diamedia

Еще по теме

Готовое решение

Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды