Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

Бесплатно подписаться на обзоры на сайте КонсультантПлюс

5 ДОВОДОВ ЗА НАЛОГОВУЮ РЕКОНСТРУКЦИЮ И 1 ПРОТИВ:

ПРАКТИКА СУДОВ ЗА 2019 - 2020 ГОДЫ

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "КонсультантПлюс".

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 03.08.2020.

Долгое время ситуация с необоснованной налоговой выгодой была предсказуемой. Если налоги доначисляли, то можно было добиться учета реальных или расчетных затрат. С появлением [ст. 54.1](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1536D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) НК РФ [Минфин](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D61434DC9C70A4C486EB8EB9C83AB20086A18AB0628C4C1FA4308F9C150666C0DEA69C1BD1314BD588D066E47C14FAC21R5aDB) и [ФНС](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C10476CB2ED9F8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050676A07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) утверждают, что инспекторы не обязаны проводить налоговую реконструкцию. Суды пока не пришли к единому мнению. Однако в практике появляется все больше доводов, которые помогут в споре с налоговой.

Вычеты отдельно, расходы отдельно

В судебной практике встречаются примеры, когда суды по тем или иным причинам приходят к выводу: даже "сняв" вычеты НДС из-за выполнения операции [не указанным в договоре лицом](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1576D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB), инспекция обязана провести налоговую реконструкцию. Основой такого подхода является тот факт, что исполнение сделки иным лицом говорит об отсутствии реальных операций с названным в договоре контрагентом. Это, в свою очередь, ведет к отказу в вычете, но не может означать отказа в учете расходов.

Особо выделить можно следующие доводы.

Цель законодателя [>>>](#P22)

Основы налогового законодательства [>>>](#P28)

Дискриминация [>>>](#P33)

Налоговые обязательства по КС РФ [>>>](#P38)

Отсутствие запрета на реконструкцию в ст. 54.1 НК РФ [>>>](#P43)

Цель законодателя

Разбираясь в том, как нужно применять [ст. 54.1](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1536D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) НК РФ, суды обращают внимание на [пояснительную записку](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D604442A1FD0C134466B4E99C8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050666D07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) к законопроекту, в котором появилась эта статья, и решение Комитета по бюджету и налогам. Речь шла о том, чтобы закрепить положительные элементы правоприменительной практики и обеспечить преемственность [подхода](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C144667B8EE97D6FE7F53374FA20C7F838EA3014CF4C053666758B826C0E15641AE5985066C4FDDR4aDB) ВАС РФ. Таким образом, новая норма не должна была изменить судебную практику.

Подобное обоснование последнее время встречалось в постановлениях [АС Западно-Сибирского округа](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D714C5BA1FD0C134368B0EB9B8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050626507BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) и [7-го ААС](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D625758C9A301154E31BCEB9987A3235D3D1AFA5326C1C9AA0B18B7845D676C0CE9649CE70310F40C80196E51DF45B2215DF8R4aFB), а также в решении АС Кемеровской области.

7-й ААС также отметил: в период, к которому относятся спорные операции, [ст. 54.1](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1536D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) НК РФ не было. Соответственно, при решении спорных вопросов нужно исходить из сложившейся тогда практики.

Основы налогового законодательства

В мотивировочной части судебных актов можно встретить и другой довод: ситуация, когда инспекция не выясняет действительные налоговые обязательства проверяемого лица, а просто снимает расходы и доначисляет налоги, противоречит основам налогового законодательства. Так, в [Конституции](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C104D68B4E1CADCF6265F3548AD536884C7AF004CF6C1546D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) и [НК](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050656D07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) РФ закреплено, что налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными.

Об этом говорится в постановлениях [АС Западно-Сибирского округа](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D714C5BA1FD0C134368B0EB9B8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050636F07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) и [АС Уральского округа](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D71435AA1FD0C10446FB6EB9C8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050636507BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB).

Дискриминация

Еще одной распространенной причиной, по которой суды выступают за налоговую реконструкцию, является устранение дискриминации. Получается, если налогоплательщик не представит вообще никаких документов, подтверждающих расходы, инспекция расчетным путем определит его обязательства по налогу на прибыль. Если же следовать подходу налоговиков, то при представлении формальных документов организации в принципе запретят учитывать какие-либо затраты по сделкам. Иными словами, она окажется в худшем положении.

Этот довод встречался в постановлениях [АС Западно-Сибирского округа](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D714C5BA1FD0C134368B0EB9B8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050626407BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) и [7-го ААС](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D625758C9A301154E31BCEB9987A3235D3D1AFA5326C1C9AA0B18B7845D676C0CE96492E70310F40C80196E51DF45B2215DF8R4aFB).

Налоговые обязательства по КС РФ

Остается актуальным и давно сформированный подход высших судов, в том числе Конституционного: в ходе выездной проверки инспекция должна определить реальные налоговые обязательства проверяемого. Если расходы экономически обоснованы, то отказ в их учете по формальному признаку приводит к тому, что действительные налоговые обязательства искажаются. Положения НК РФ не допускают, чтобы налогоплательщику были доначислены суммы налогов в большем размере, чем установлено законом.

Ссылка на этот подход высших судов и соответствующие акты есть в постановлениях [АС Западно-Сибирского округа](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D714C5BA1FD0C134368B0EB9B8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050636A07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) и [7-го ААС](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D625758C9A301154E31BCEB9987A3235D3D1AFA5326C1C9AA0B18B7845D676C0CE96793E70310F40C80196E51DF45B2215DF8R4aFB).

Отсутствие запрета на реконструкцию в ст. 54.1 НК РФ

Иногда суды исходят из языкового толкования названия и содержания [ст. 54.1](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1556D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) НК РФ. Из формулировки положения следует: когда фактически обязательство исполнило другое лицо, налогоплательщик не вправе получить выгоду по недостоверным документам. Однако это положение не освобождает инспекцию от обязанности проверить, осуществлялись ли в действительности какие-то хозяйственные операции, а также выявить их экономический смысл и размер налоговых обязательств. Причем запрета определить их расчетным путем в норме нет.

Подобная мотивировка встречается у [7-го ААС](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D625758C9A301154E31BCEB9987A3235D3D1AFA5326C1C9AA0B18B7845D676C0CE96590E70310F40C80196E51DF45B2215DF8R4aFB) и у АС Кемеровской области.

Нет вычетов - не будет и расходов

Иногда суды подходят сугубо формально, поэтому поддерживают инспекцию и оставляют в силе доначисления и НДС, и налога на прибыль: проверяющие не обязаны выяснять, сколько реально потратил налогоплательщик. Если обязательство по сделке выполнил кто-то другой, то суммы по ней не учитываются ни при расчете НДС, ни при исчислении налога на прибыль.

Так [решил](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D71465EA1FD0C134D68B4EF9F8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C051666E07BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB), например, АС Поволжского округа. Согласно обстоятельствам дела, налогоплательщик не доказал реальность хозяйственных операций, поскольку фактически закупал товар у физлиц, а не у формальных контрагентов. Оснований для вычета НДС нет. Однако, руководствуясь [ст. 54.1](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D48F6C1576D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB) НК РФ, проверяющие исключили из базы по налогу на прибыль и все расходы. Учесть затраты на покупку товара у граждан инспекция отказалась. АС Поволжского округа посчитал такой подход правильным и не увидел оснований для определения базы [расчетным путем](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C114068B9ED9A8BF4770A3B4DA503209489EA0D4EFDC3596D385DAD3798ED575FB051931A6E4DRDaFB).

На это постановление ФНС [обращала внимание](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C11406AB6E99E8BF4770A3B4DA503209489EA0D4DF4C050666807BD33D1B95A40B0478D10704DDF4FRAaCB) в новостях на своем сайте.

*Рекомендуем:* [*Должна ли инспекция определить расчетным путем действительный размер расходов по налогу на прибыль при злоупотреблениях по ст. 54.1 НК РФ*](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D604646A1FD0C1B4E39EDBE9181A12F55620FE20A2AC6CBA8034EFF9401223901E8628BEC5F5FB2598FR1a8B)

[*Должна ли инспекция определить расчетным путем действительный размер НДС к уплате при злоупотреблениях, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ*](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D604646A1FD0C164E39EDBE9181A12F55620FE20A2AC8CEAF054EFF9401223901E8628BEC5F5FB2598FR1a8B)

[*Должная осмотрительность налогоплательщика: разбираемся на примерах свежей судебной практики*](consultantplus://offline/ref=B9A6F23AC35C9528912D7C575FA1FD0C11406BB0EC988BF4770A3B4DA50320949BEA5541F5C04E666412EB6297REaCB)