

Налоговые разрывы по НДС

А. Н. Сухов,
консультант по налогам
и сборам 1-й категории

Означает ли наличие налогового разрыва по НДС автоматический отказ в вычете налога по конкретным товарам, работам, услугам, имущественным правам? Кто должен быть привлечен к ответственности за налоговый разрыв? Исключается ли доля НДС, приходящаяся на «технические» организации, допустившие налоговые разрывы, при применении налоговой реконструкции по НДС?

Несмотря на то, что в Налоговом кодексе РФ отсутствует такое понятие, как «налоговые разрывы по НДС», п. 3 ст. 88 НК РФ регламентировано сопоставление данных из декларации налогоплательщика со сведениями из декларации, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком, в результате чего могут быть выявлены несоответствия (письмо ФНС РФ от 24.10.22 № 7-8-04/0005@).

Использование системы «АСК НДС-2» в камеральном контроле деклараций по НДС позволяет в автоматизированном режиме выявлять налоговые разрывы, в отношении которых проводится комплекс контрольных мероприятий (письмо ФНС РФ от 30.12.15 № ЕД-4-15/23207@).

Тип расхождения «Разрыв» возникает, когда программа «СУР АСК НДС-2» при проверке не обнаруживает сведений о конкретной операции у одного из контрагентов проверяемого налогоплательщика, т. е. у одной из сторон сделки в декларации по НДС эта операция отражена, а у другой — нет.

В постановлении Десятого арбитражного апелляционного от 25.07.17 по делу № А41-74347/16 (оставлено в силе постановлением АС Московского округа от 30.10.17) констатируется:

— автоматизированная система контроля за сбором НДС «АСК НДС-2» была запущена для автоматизации камеральной

проверки налоговых деклараций и выявления несоответствия сведений, заявленных покупателями в книгах покупок, сведений, заявленных продавцами в книгах продаж. Основное назначение системы — проверка зеркальности отражения сведений об отраженных счетах-фактурах в налоговых декларациях покупателя и поставщика. Автоматическая сверка книг покупок (продаж) в режиме онлайн призвана выявить расхождения в разрезе каждого счета-фактуры посредством проведения виртуальной встречной проверки налогоплательщика и его контрагентов;

— информационный ресурс «АСК НДС-2» является внутренним (непубличным) информационным ресурсом налоговых органов, созданным для автоматизации и систематизации процессов сбора, накопления, хранения и обработки определенных сведений об организациях, полученных налоговым органом законным путем в ходе выполнения своих функций. Само по себе наличие расхождений между данными декларации налогоплательщика и данными декларации его контрагента не является признаком налогового правонарушения и не свидетельствует о факте поставки, который в силу закона и по условиям заключенного сторонами договора должен подтверждаться другими надлежащими письменными доказательствами.

Само по себе наличие расхождений между данными декларации налогоплательщика и данными декларации его контрагента не является признаком налогового правонарушения

Истолкование ст. 57 Конституции РФ в ее системной связи с другими положениями данного документа не позволяет сделать вывод о том, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет

Ответственность налогоплательщика за своих контрагентов

Как отмечено в п. 34 Обзора судебной практики Верховного суда РФ № 2 (2021), утвержденного Президиумом Верховного суда РФ 30 июня 2021 г., по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров (работ, услуг).

Обусловленная природой НДС стадийность взимания данного налога в процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) предполагает, что использование права на вычет налога покупателем предопределяется непрерывным предъявлением налога по мере движения товаров (работ, услуг) от одного хозяйствующего субъекта к другому (п. 1 ст. 168 НК РФ) и принятием в связи с этим каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога (п. 1 ст. 173 НК РФ).

Соответственно, отказ в праве на вычет по НДС может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате данного налога в бюджет в денежной форме, на что обращено внимание в определении КС РФ от 04.11.04 № 324-О.

При рассмотрении вопроса о том, могут ли негативные последствия неуплаты НДС «техническими» организациями быть возложены на налогоплательщика-покупателя в соответствии с п. 4 и п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53, в

частности, имеет значение установление факта причастности налогоплательщика к нарушениям, допущенным в процессе обращения товаров (работ, услуг), т. е. направленность действий налогоплательщика на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности, а равно информированность налогоплательщика о допущенных этими лицами нарушениях.

При установлении названных обстоятельств само по себе реальное исполнение операций по реализации товаров (работ, услуг) непосредственным контрагентом налогоплательщика (контрагентом 1-го звена) не позволяет налогоплательщику-покупателю претендовать на получение налоговой выгоды в отсутствие экономического источника вычета (возмещения) НДС.

С одной стороны, Конституционный суд РФ неоднократно указывал, что истолкование ст. 57 Конституции РФ в ее системной связи с другими положениями данного документа не позволяет сделать вывод о том, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет (определения от 10.01.02 № 4-О, от 14.05.02 № 108-О и от 16.10.03 № 329-О).

С другой стороны, контролирующие органы и суды неоднократно отказывали налогоплательщикам в вычетах по НДС на том основании, что источник для него в бюджете не сформирован (п. 5 письма ФНС РФ от 28.07.20 № БВ-4-7/1212, постановления АС Западно-Сибирского округа от 29.09.22 по делу № А45-9624/2021 (оставлено в силе определением ВС РФ от 16.01.23 № 304-ЭС22-26961), АС Московского округа от 12.12.22 по делу № А40-71193/2022 и др.).

АИС «Налог-3», ПК «АСК НДС-2» представляют собой единую информационную систему ФНС РФ, обеспечивающую автоматизацию деятельности налоговых органов по всем выполняемым функциям

Судебная практика

В спорах о налоговых разрывах по НДС суды оценивают как доводы налоговых органов о наличии согласованности действий налогоплательщика с его контрагентами, так и бездействие налоговых органов по принуждению к уплате в бюджет НДС тех лиц, которые и допустили налоговые разрывы НДС.

На основании данных «АСК НДС-2» о налоговых разрывах по НДС большинство налогоплательщиков проиграли суды в отношении вычетов по НДС (постановления АС Уральского округа от 30.03.22 по делу № А60-11308/2021 (определением ВС РФ от 21.07.22 № 309-ЭС22-11284 судебные акты оставлены в силе), АС Поволжского округа от 13.12.22 по делу № А55-4903/2021, АС Западно-Сибирского округа от 20.12.22 по делу № А75-1201/2022 и др.).

В постановлении АС Западно-Сибирского округа от 29.09.22 по делу № А45-9624/2021 констатируется следующее:

— доводы налогоплательщика со ссылками на то, что доказательства налогового органа, полученные посредством использования АИС «Налог-3», ПК «АСК НДС-2», являются ненадлежащими, правомерно были отклонены судами, поскольку данные информационные базы представляют собой единую информационную систему ФНС РФ, обеспечивающую автоматизацию деятельности налоговых органов по всем выполняемым функциям, определенным Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30.09.04 № 506;

— судами верно отмечено, что выводы налогового органа о неправомерности заявленных налогоплательщиком вычетов по НДС, вопреки доводам налогоплательщика, основаны не только на данных, содер-

жащихся в указанных информационных ресурсах, но и на совокупности и взаимосвязи иных доказательств (первичной документации, данных налоговых деклараций, книг покупок и продаж, расчетных счетов, показаний свидетелей и т. д.);

— признавая правомерным привлечение налогоплательщика к ответственности в соответствии с п. 3 ст. 122 НК РФ, суды обоснованно указали, что проверкой установлена совокупность фактов, свидетельствующая об умышленных действиях по отражению в налоговой отчетности операций, которые не исполнялись и не могли быть исполнены контрагентами, для минимизации налоговых обязательств по НДС посредством завышения вычетов по спорным сделкам (согласованность действий участников спорных сделок; несоразмерность объема закупаемых товарно-материальных ценностей фактическим потребностям в отсутствие возможности их поставки; отсутствие перечислений налогоплательщиком денежных средств контрагентам в качестве оплаты за поставку товаров (выполнение подрядных работ); создание фиктивного документооборота, формально соответствующего требованиям законодательства; сложность, запутанность повторяющихся (продолжающихся) действий налогоплательщика, свойственных «налоговым схемам», а не обычной деятельности; закономерность в действиях контрагентов, направленных на затруднение проведения мероприятий налогового контроля).

Вместе с тем при достаточной аргументации налогоплательщики выигрывают суды. Например, в постановлении АС Московского округа от 31.05.21 по делу № А40-62388/2020 констатируется, что, проведя проверку, налоговый орган не может вменить наиболее платежеспособному налогоплательщику в цепочке контрагентов любые «налоговые разрывы», выявленные

Границы проявления должной осмотрительности определяются в том числе доступностью сведений, которые могут быть получены налогоплательщиком о своих контрагентах

в «Дереве связей» программно-аппаратным комплексом «АСК НДС-2» по его контрагентам 2-го, 3-го и последующих звеньев, без «привязки» к фактическим обстоятельствам сделок, периодам и объемам товарных потоков.

В решении налогового органа отсутствует анализ «налоговых разрывов по НДС», указывающий на конкретные суммы «разрывов», т. е. НДС, в отношении которого в бюджете не был сформирован экономический источник для его возмещения, а также конкретные организации, на которых возникают такие «разрывы», и в связи с какими товарными потоками. При анализе вопроса о наличии экономического источника для возмещения НДС из бюджета налоговый орган ограничивается указанием о том, что анализ контрагентов в информационном ресурсе «АСК НДС-2» не позволяет определить конечных выгодоприобретателей, поскольку достигается предельное количество уровней «Дерева связей». Данное утверждение не может являться достаточным основанием для исключения права на вычет НДС у налогоплательщика.

В решении АС Оренбургской области от 30.08.21 по делу № А47-17004/2020 (оставлено в силе постановлениями Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24 ноября 2021 г. и АС Уральского округа от 2 марта 2022 г.) констатируется:

– факт нарушения поставщиком своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения необоснованной налоговой выгоды покупателем, соответственно, возлагать налоговое бремя на покупателя за возможные нарушения контрагента неправомерно;

– контроль за исполнением налогоплательщиками обязанности по уплате в бюджет полученных сумм НДС возложен на

налоговые органы, и нарушение поставщиками этой обязанности является основанием для применения к ним налоговым органом мер, предусмотренных налоговым законодательством, но не может служить основанием для отказа в применении вычетов добросовестному налогоплательщику;

– положениями налогового законодательства не установлена обязанность налогоплательщика подтверждать внесение поставщиком сумм налога в бюджет при получении вычета по НДС, проверять наличие производственных ресурсов своих поставщиков, их платежеспособность;

– налоговым органом не установлены факты: связанности налогоплательщика с продавцом (равно как и факты аффилированности, взаимозависимости, подконтрольности и т. д.); обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, его учредителей и должностных лиц, иных связанных с ними лиц (взаимозависимых, подконтрольных, контролирующих лиц, родственников и т. п.); использования одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика;

– налоговым органом в подтверждение доводов о непроявлении налогоплательщиком должной степени осмотрительности при выборе спорных контрагентов не приведено обоснование того, в силу каких особенностей рассматриваемой сделки организации следовало проявить повышенную степень осмотрительности при заключении договора с поставщиком и не ограничиваться стандартными мерами проверки контрагентов;

– границы проявления должной осмотрительности определяются в том числе дос-

Действующее налоговое законодательство не возлагает на налогоплательщика обязанности и не предоставляет ему соответствующих полномочий по контролю за соблюдением требований налогового законодательства со стороны его поставщика

тупностью сведений, которые могут быть получены налогоплательщиком о своих контрагентах;

— фактов создания налогоплательщиком и его контрагентом замкнутых денежных потоков без цели фактического осуществления сделки, а также участия организации в какой-либо неправомерной «налоговой схеме» налоговым органом в ходе налоговой проверки не выявлено.

В постановлении АС Московского округа от 19.07.22 по делу № А41-14498/2021 отмечено, что сведения, выявленные при помощи программного комплекса «АСК НДС-2», сами по себе не могут являться доказательством неправомерного предъявления НДС к вычету, а лишь содержат источники получения доказательств. Их сбор, анализ и оценка в совокупности с иными обстоятельствами представляют собой самостоятельную интеллектуальную деятельность.

Налоговый орган не должен был отказывать во всех вычетах по НДС по 1-му звену, а исследовать каждую хозяйственную операцию на последующих звеньях. Только установив все факты по контрагентам последующих звеньев, налоговый орган мог прийти к выводу о наличии или отсутствии обязанности налогоплательщика отвечать за действия всех последующих звеньев.

Решением АС Рязанской области от 19.01.23 по делу № А54-2406/2022 решение налогового органа было признано недействительным, при этом суд отметил следующее:

— доказательств того, что налогоплательщик действовал согласованно со своим контрагентом для необоснованного получения налоговой выгоды, материалы дела не содержат, не установлены факты взаимозависимости или подконтрольности, иные согласованные действия для получе-

ния необоснованной налоговой выгоды именно в отношении поставки продукции;

— налоговым органом не предоставлено доказательств того, что денежные средства, перечисленные налогоплательщиком на расчетный счет поставщика, были каким-либо образом возвращены налогоплательщику (наличие «карусельной схемы» не установлено);

— действующее налоговое законодательство не возлагает на налогоплательщика обязанностей и не предоставляет ему соответствующих полномочий по контролю за соблюдением требований налогового законодательства со стороны его поставщика;

— нарушение контрагентом 2-го звена, контрагентом налогоплательщика, претендующего на возмещение НДС, требований налогового законодательства может являться основанием для привлечения его к самостоятельной налоговой ответственности и взыскания с него причитающихся сумм налога (данное обстоятельство не может быть признано судом в качестве законного основания для отказа налогоплательщику в праве на возмещение НДС);

— невозможность проведения мероприятий налогового контроля либо неполучения ответа на соответствующий запрос не может повлечь отказ налогоплательщику в предоставлении ему вычета, поскольку действующее налоговое законодательство таких последствий не предусматривает.

Налоговая реконструкция

В соответствии с постановлением АС Московского округа от 25.03.22 по делу № А40-118740/2021 под термином «налоговая реконструкция» в судебной практике понимается определение действительного размера экономически обоснованных рас-

Исключается возможность применения вычетов по НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности

ходов организации и их учета для налогообложения.

До недавнего времени ФНС РФ признавала налоговую реконструкцию только применительно к налогу на прибыль (п. 17.2 письма от 10.03.21 № БВ-4-7/3060@), однако, обобщив арбитражную практику, в письме от 10.11.22 № БВ-4-7/13450@ были сформулированы следующие выводы.

1. Налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием организаций, изначально не ведущих реальной экономической деятельности («технических» организаций), вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении налога на прибыль в случае предоставления им (наличия у налогового органа) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота. При этом расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

2. Если в цепочку поставки товаров включены «технические» организации и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль и примененных им вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» организациями.

3. Раскрытие налогоплательщиком после окончания налоговой проверки реального контрагента посредством подачи уточненных деклараций за уже проверенный пе-

риод, совершенное после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки, не допускает формального подхода со стороны как судов, так и налогового органа и влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента.

4. Установление налоговых обязательств при подаче налогоплательщиками уточненных деклараций после окончания выездной налоговой проверки.

5. При принятии судом дополнительных доказательств, предоставленных налогоплательщиком и раскрывающих, по его мнению, реального контрагента, налоговому органу необходимо исключить формальную позицию по делу и оценить относимость, допустимость, достоверность каждого вновь предоставленного доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

6. Исключается возможность применения вычетов по НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или, во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе обращения товаров (работ, услуг).

7. Создание налогоплательщиком формального документооборота с «техническими» организациями, находящимися на общей системе налогообложения, для минимизации налогообложения (с учетом установления налоговой инспекцией согласованности действий должностных лиц организации и спорных контрагентов) при приобретении товара фактически у произ-

Необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» организациями

водителей, не являющихся плательщиками НДС, влечет полный отказ в праве на вычет НДС. При этом полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат на приобретение товара из базы по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика по указанному налогу, что противоречит принципу добросовестного налогового администрирования.

8. Доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями.

Таким образом, теперь проблема налоговых разрывов по НДС должна решаться посредством снятия доли вычетов НДС, приходящихся именно на них.

В определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 15.12.21 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 констатируется:

— применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» организаций, это означает, что возможность применения налоговой реконструкции, в том числе в условиях действия ст. 54.1 НК РФ, определяется не формальными, а материальными условиями — установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.05.21 № 309-ЭС20-23981);

— если в цепочку поставки товаров включены «технические» организации и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе рас-

крытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитавшиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» организациями.

По настоящему делу налоговой инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция (эмульгатор) поставлялась напрямую ее изготовителем.

Таким образом, налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара (эмульгатора) налогоплательщику в соответствующем размере.

Между тем при определении размера недоимки по налогу на прибыль и НДС эти сведения налоговым органом фактически не были приняты во внимание, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пеней и штрафов, начисленных по результатам проверки.

При повторном рассмотрении данного дела № А40-131167/2020-2033 арбитражный суд г. Москвы решением от 25.10.22 признал недействительным решение налогового органа в части доначисления НДС, налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа.

В постановлении АС Московского округа от 11.08.22 по делу № А41-12402/2020 признано, что суды пришли к обоснованно-

Возможность проведения налоговой реконструкции налоговых обязательств налогоплательщика не может быть поставлена в зависимость исключительно от того факта, что налогоплательщиком в период проведения мероприятий налогового контроля не совершены активные действия по раскрытию сведений о реальном поставщике и действительных параметрах совершенных с ним операций

му выводу о незаконности решения налогового органа в части доначисления не только налога на прибыль, но и НДС с учетом реконструкции действительного налогового обязательства.

На основании исследования цепочек движения товара и подтверждения факта реального получения товара налогоплательщиком был подготовлен и приобщен к материалам дела альтернативный расчет возможных налоговых обязательств с учетом исключения «проблемного» товарного потока, некоторых обстоятельств, изложенных в оспариваемом решении, а также подходов, формируемых в практике правоприменения норм ст. 54.1 НК РФ, включая подходы, изложенные в п. 10 письма ФНС РФ от 10.03.21 № БВ-4-7/3060@, содержащего актуальные разъяснения порядка применения указанной статьи.

Таким образом, если в цепочку поставки товаров включены «технические» организации и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» организациями.

Кто должен исключить из расчета «технические» организации и установить реального поставщика (подрядчика, исполнителя): налогоплательщик, как считает ФНС РФ, или налоговый орган?

В постановлении АС Уральского округа от 18.04.22 по делу № А76-9647/2021

(оставлено без изменения определением ВС РФ от 18.08.22 № 309-ЭС22-13529) сказано следующее:

— проведение налоговой реконструкции, имеющей целью установление истинного размера налоговой обязанности налогоплательщика, хотя бы и допустившего злоупотребление, в условиях действительного (реального) совершения тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика для ведения предпринимательской деятельности и получения налогооблагаемой прибыли, не может быть поставлено в зависимость от факта раскрытия налогоплательщиком сведений о действительном поставщике и параметрах совершенных с ним операций;

— позиция налогоплательщика при проведении мероприятий налогового контроля, при которой им не раскрываются такие сведения, может быть основана на оспаривании переквалификации спорных правоотношений, которую проводит налоговый орган в ходе проверки. Напротив, раскрытие рассматриваемой информации означало бы согласие налогоплательщика с подходом налоговой инспекции относительно обоснованности переквалификации спорных операций, что не соответствовало бы действительной позиции налогоплательщика и по существу лишало бы его права на защиту (постановления Президиума ВАС РФ от 16.03.10 № 14585/09, от 20.10.10 № 7278/10, определение ВС РФ 31.01.18 № 306-КГ17-15420 и др.).

В пункте 4 Обзора по вопросам применения общих правил противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения, установленных ст. 54.1 НК РФ, (утвержденного Президиумом АС Уральского округа 25 ноября 2022 г.), констатируется следующее. Возможность проведения налоговой реконструкции налоговых обязательств налогоплательщика не может быть

При применении налоговой реконструкции по НДС должна быть исключена доля данного налога, приходящаяся на «технические» организации, допустившие налоговые разрывы

поставлена в зависимость исключительно от того факта, что налогоплательщиком в период проведения мероприятий налогового контроля не совершены активные действия по раскрытию сведений о реальном поставщике и действительных параметрах совершенных с ним операций.

Таким образом, наличие налогового разрыва по НДС не означает автоматического отказа в вычете НДС по конкретным товарам (работам, услугам, имущественным правам) — необходима совокупность иных доказательств. К налоговой ответственности должно быть привлечено именно то лицо, которое допустило налоговый разрыв.

При применении налоговой реконструкции по НДС должна быть исключена доля данного налога, приходящаяся на «технические» организации, допустившие налоговые разрывы. Причем налогоплательщик не обязан раскрывать реального поставщика (подрядчика, исполнителя): у налоговых органов достаточно ресурсов, средств и возможностей для установления лица, реально совершившего определенную сделку ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изм. и доп.]// Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.]// Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».

ИНФОРМАЦИЯ

ВНЕСЕНИЕ ИСПРАВЛЕНИЙ В ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ И АННУЛИРОВАНИЕ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ, СОДЕРЖАЩИХ РЕКВИЗИТЫ ПРОСЛЕЖИВАЕМОСТИ

Федеральная налоговая служба в письме от 15.02.23 № ЕА-3-26/2155@ разъяснила следующее. Участник оборота товаров, подлежащего прослеживаемости, обязан выставлять и принимать счета-фактуры, в том числе корректировочные счета-фактуры, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

При необходимости внесения исправлений в счет-фактуру покупателем направляется продавцу через оператора электронного документооборота уведомление об уточнении счета-фактуры. При получении уведомления об уточнении счета-фактуры продавец устраняет указанные в уведомлении об уточнении счета-фактуры ошибки и направляет покупателю исправленный счет-фактуру в электронной форме.

Ведомство напомнило, что согласно п. 7 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших ранее документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Таким образом, исправление осуществляется в отношении ранее составленного двустороннего первичного учетного документа о финансовых последствиях передачи продавцом товара покупателю, т. е. подписанного ранее документа с ошибочными данными.

В установленных законодательством о бухгалтерском учете требованиях к исправлению первичных учетных документов итоговое изменение финансового состояния организаций всегда определяется данными первоначального документа, подписанного двумя сторонами, с учетом всех исправлений, подписанных лицами, составившими первичный учетный документ. Ни один из нормативных правовых актов не содержит описания процесса аннулирования документов.

Реализация в программном обеспечении операторов электронного документооборота технических решений, позволяющих согласовать сторонам отсутствие правовых последствий у ранее подписанного документа через его аннулирование, носит инициативный характер в рамках развития соответствующих клиентских сервисов. Соответственно, оператор электронного документооборота вправе самостоятельно принимать решение о доступности такого функционала для своих клиентов.

Кроме того, ФНС РФ подчеркнула, что разработка и функционирование приемного комплекса ведомства осуществляются на основании нормативных правовых актов и не могут учитывать локальных технических решений ■