

**Вярхоўны Суд  
Рэспублікі Беларусь**

вул. Арлоўская, 76, 220020, г.Мінск  
тэл. +375 017 308 25 01  
факс +375 017 215 06 00  
e-mail: supreme@court.by; www.court.gov.by

**Верховный Суд  
Республики Беларусь**

ул. Орловская, 76, 220020, г.Минск  
тел. +375 017 308 25 01  
факс +375 017 215 06 00  
e-mail: supreme@court.by; www.court.gov.by

25.04.2019 № 14-22/2839

на № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Председателям  
экономических судов областей  
(города Минска)

Об отдельных вопросах применения  
пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса  
Республики Беларусь

В соответствии с пунктом 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) налоговая база и (или) суммы подлежащих уплате (зачету, возврату) налога (сбора) по результатам проверки подлежат корректировке при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

установлены искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);

основной целью совершения хозяйственной операции является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора);

отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права.

Подпунктом 1.4 пункта 1 статьи 2 НК одним из основных принципов налогообложения в Республике Беларусь обозначена презумпция добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин).

В этой связи при применении экономическими судами положений пункта 4 статьи 33 НК следует учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний, так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные, но влекущие корректировку налоговой базы и (или) суммы

подлежащих уплате (зачету, возврату) налога, сбора по результатам проверки.

Пунктом 4 статьи 33 НК определены конкретные действия плательщика, которые признаются неправомерными.

Судам следует иметь ввиду, что положения абзаца второго пункта 4 статьи 33 НК применяются в случае действий самого плательщика, выразившихся в искажении сведений о фактах хозяйственной операции (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, при этом как виновных действий, так и в результате ошибок.

Примерами таких действий являются:

факты сокрытия (занижение) объектов налогообложения, налоговой базы; завышение расходов, затрат, учитываемых при налогообложении; завышение вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), профессиональных налоговых вычетов;

отражение в налоговых декларациях либо в регистрах налогового учета, а также регистрах бухгалтерского учета недостоверной информации об объектах налогообложения, налоговой базе, сумме налоговых обязательств;

выполнение не в полном объеме налоговым агентом в установленный срок обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины), в том числе установление факта выплаты заработной платы в «конвертах» без отражения на счетах бухгалтерского учета;

неправильное применение пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, специальных режимов налогообложения.

Способами искажения сведений об объектах налогообложения могут быть неотражение плательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, стоимости объектов недвижимости, в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение плательщиком в регистрах налогового учета, а также регистрах бухгалтерского учета недостоверной информации об объектах налогообложения.

При квалификации искажения плательщиком сведений о фактах совершения хозяйственных операций в качестве обстоятельства, создающего возможность незаконного уменьшения плательщиком его налоговых обязательств (в том числе путем неучета объекта налогообложения, неправомерного применения льготы и т.п.), исследованию и оценке на предмет относимости, допустимости, достоверности и достаточности подлежат собранные контролирующим органом доказательства, свидетельствующие о виновном участии проверяемого плательщика, в том числе посредством действий его должностных лиц, участников (учредителей) в целенаправленном

создании условий для незаконного уменьшения налоговых обязательств. О виновных действиях плательщика могут, в частности, свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной взаимозависимости участников хозяйственных операций, согласованность их действий, использование особых (нетипичных) форм расчетов и сроков платежей и т.п.

Для целей применения абзаца второго пункта 4 статьи 33 НК подлежит доказыванию совокупность следующих обстоятельств: существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); причинная связь между действиями плательщика и допущенными искажениями; характер действий плательщика (его должностных лиц), выразившихся в искажении сведений о фактах хозяйственной операции (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения в целях уменьшения плательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога; потери бюджета, суммы неуплаченных налоговых платежей.

В этой связи судебной оценке подлежат действия плательщика по исполнению им возложенных налоговым законодательством обязанностей, а также действия:

по обеспечению в течение сроков, установленных законодательством, сохранности документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения (подп. 1.14 п.1 ст. 22 НК);

по обеспечению наличия предусмотренных законодательством документов, подтверждающих приобретение (поступление, транспортировку) товарно-материальных ценностей (подп. 1.15 п.1 ст. 22 НК);

по обеспечению проверки первичных учетных документов на предмет их соответствия требованиям законодательства (подп. 1.16 п.1 ст. 22 НК).

Необходимо также учитывать, что плательщик вправе проверить в доступных государственных информационных ресурсах сведения о благонадежности репутации контрагента (подп. 1.13 п.1 ст.21 НК).

Абзацем третьим пункта 4 статьи 33 НК установлена корректировка налоговой базы и (или) сумма подлежащего уплате (зачету, возврату) налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов.

Вместе с тем необходимо учитывать, что положения НК не ограничивают право плательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном плательщиком варианте сделки (операции) не должен присутствовать признак искусственности, лишенной хозяйственного и экономического смысла.

Примерами таких действий являются:

передача вычетов по НДС при реорганизации, в т.ч. «по цепочке» с осуществлением нескольких реорганизаций;

проведение разовых экспортных операций, облагаемых по ставке НДС в размере 10%, на незначительные суммы для получения права на зачет (возврат) НДС из бюджета в полном объеме, в десятки раз превышающего оборот по реализации;

отражение в налоговых декларациях выручки от реализации товаров (работ, услуг) в минимальном размере и заявление к возврату вычетов по НДС в полном объеме (под ставку 10%), при этом товар фактически не приобретался;

оформление недостоверных первичных учетных документов по реализации товаров на внутреннем рынке по ставке НДС в размере 10 % по ценам, ниже себестоимости (цены приобретения), повлекшее превышение вычетов по НДС над исчисленным налогом и вычет НДС в полном объеме при отсутствии фактической реализации;

использование индивидуальных предпринимателей для документирования хозяйственной операции с целью неправомерного возврата сумм НДС, а также обналичивания полученных ИП денежных средств;

создание нескольких субъектов хозяйствования, прикрывающих деятельность одного субъекта, не отвечающего условиям для применения специального режима налогообложения, с целью использования преимуществ, предусмотренных таким режимом, на что указывают следующие признаки: между руководителями и учредителями организаций имеются родственные отношения, участники зарегистрированы по одному адресу, кадры вновь созданных организаций формируются за счет работников основной организации, у подконтрольных организаций отсутствуют активы для самостоятельного ведения деятельности, товары хранятся на одном складе, имеется общий офис и т.д.;

подмена трудовых отношений гражданско–правовыми путем заключения договоров с индивидуальными предпринимателями, которые фактически продолжают выполнять функции, предусмотренные трудовыми договорами, местом оказания является, как правило, офис

организации, выполняемые функции, условия, режим работы и др. аналогичны при выполнении трудовых обязанностей;

реализация взаимосвязанных хозяйственных операций, направленных на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения с целью вывода прибыли за пределы республики.

Отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (абзац четвертый пункта 4 статьи 33 НК) может быть подтверждено:

фактами, свидетельствующими о том, что исполнение спорной сделки (операции) выполнено непосредственно проверяемым плательщиком, а не лицом, указанным в учетном документе;

фактами совершения плательщиком операций с товаром, который он не производил или не мог реально произвести;

фактами выполнения работ (оказания услуг) плательщиком при отсутствии у него персонала, оборудования и технических средств для их выполнения (оказания).

В этой связи следует иметь ввиду, что применение положений абзаца четвертого пункта 4 статьи 33 НК не требует обязательного оспаривания сделки по мотиву её мнимости или притворности, поскольку оценке подлежит конкретная хозяйственная операция и наступившие в результате её отражения в бухгалтерском и налоговом учете налоговые последствия.

Следует обратить внимание судов также на то, что при оценке наличия факта искажения сведений о совершении плательщиком хозяйственных операций либо отсутствия реальности её совершения (в случае необходимости разграничения указанных оснований) следует исходить в каждом случае из оценки конкретных обстоятельств дела и имеющихся доказательств, подтверждающих тот или иной факт.

Заместитель Председателя  
Верховного Суда  
Республики Беларусь

Ю.В. Кобец