

Секция «Правовое обеспечение финансовой деятельности государства»

**Статья 54.1 НК РФ: проблемы кодификации доктрины необоснованной
налоговой выгоды**

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Балконова Алёна Александровна

Студент (магистр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа
государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: alena.balkonova@mail.ru

19 июля 2017 года вступила в силу статья 54.1 НК РФ, закрепившая пределы осуществления прав налогоплательщика по исчислению налоговой базы. В свете данных законодательных изменений в целях определения вектора развития доктрины необоснованной налоговой выгоды представляется актуальным анализ новых норм статьи 54.1 НК РФ.

В 1998 году Конституционным судом в Постановлении № 24-П [2] были впервые использовано словосочетание «добросовестный налогоплательщик», ставшее некой абстракцией, различно трактуемой судами и налоговыми органами. В связи отсутствием закрепления содержания данного понятия как в законодательстве, так и в правоприменительных актах высших судов, приведшему к абсолютизации субъективных оценок правоприменительных органов, резко обострилась необходимость реформирования данного института.

В 2006 году Пленум Высшего Арбитражного суда выпустил Постановление № 53, в котором сформулировал доктрину необоснованной налоговой выгоды [3]. В отличие от Конституционного суда Пленум Высшего Арбитражного суда РФ сформулировал дефиницию налоговой выгоды и критерии признания налоговой выгоды необоснованной. В качестве критериев были названы: деловая цель операции, реальность хозяйственной деятельности, учет операции в соответствии с их действительным экономическим смыслом, должная осмотрительность. Постановление Пленума ВАС было передовым для своего времени. Однако некоторые положения Постановления активно критиковались юристами, в частности, необходимость соблюдения должной осмотрительности и осторожности, привела к распространению практики взыскания налогов недобросовестных налогоплательщиков с их добросовестных контрагентов, имеющих хорошую репутацию. Широкое применение судебной доктрины в налоговых спорах требовало возведения её на уровень закона. Формально Постановление Пленума ВАС обязательно для соблюдения только судами, легальное же закрепление норм обеспечивает необходимость их соблюдения всеми субъектами соответствующих правоотношений.

Законодатель инициировал процесс легализации доктрины необоснованной налоговой выгоды в 2014 году. 23 мая 2014 года законопроект № 529775-6, внесенный в Государственную Думу председателем комитета по бюджету и налогам, депутатом А.М. Макаровым, был зарегистрирован. 15 мая 2015 законопроект был принят в первом чтении [7]. По утверждению А.М. Макарова законодательный процесс в отношении данного законопроекта был приостановлен в связи с необходимостью его широкого обсуждения профессиональным и бизнес-сообществом [8]. По результатам двухлетнего обсуждения 18 июля 2017 года был принят Федеральный закон № 163-ФЗ [1], дополнивший Налоговый кодекс статьей 54.1. Новые нормы применяются в отношении налоговых проверок, назначенных после 19 июля 2017 года - даты вступления в силу закона № 163-ФЗ.

Статья 54.1 НК РФ не содержит понятия «необоснованная налоговая выгода». Как указывает ФНС России в письме от 31 октября 2017 года [6] статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, закрепленных в Постановлении № 53, а представляет собой новый

подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Статья 54.1 НК РФ, регулируя пределы осуществления прав налогоплательщика по исчислению налоговой базы, закрепляет три критерия, при соблюдении которых налогоплательщик вправе заявить вычеты по НДС и учесть расходы по налогу на прибыль. Первый критерий - это недопущение искажения сведений о факте хозяйственной жизни, то есть реальность операции, второй критерий - это основная цель сделки, третий критерий - личное исполнение сделки контрагентом. Возникают обоснованные опасения в том, что будет трактоваться правоприменительными органами в качестве искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. ФНС России указывает лишь на то, что правовая ошибка не может признаваться искажением [6], однако ни в НК РФ, ни в письмах ФНС содержание фразы «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни» не раскрывается. ФНС России в письме от 16 августа 2017 года [5] разъясняет, что для применения статьи 54.1 НК РФ налоговыми органами в первую очередь необходимо доказывать умысел налогоплательщика, направленный на получение налоговой выгоды. Рекомендации по доказыванию умысла, направленного на неуплату налога, сформулированы ФНС РФ совместно со Следственным комитетом в письме от 13 июля 2017 года [4]. Таким образом, можно предположить, что под искажением налоговые органы будут понимать умышленную фальсификацию налогоплательщиком сведений, а не любую ошибку. Такой подход представляется нам верным. При этом в отличие от Постановления № 53, предусматривающего налоговую реконструкцию, по новым правилам статьи 54.1 НК РФ при доказанности умысла налоговые обязательства корректируются в полном объеме, что является неблагоприятным аспектом для налогоплательщика. Положительным следствием принятия статьи 54.1 НК РФ для налогоплательщиков является отказ налоговых органов от формального подхода в процессе доказывания получения налоговой выгоды, исключение из практики применения негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго и последующих звеньев, а также оценочного критерия должной осмотрительности.

ФНС прямо ориентирует налоговые органы на применение новых норм ст. 54.1 НК РФ и неприменение правовой позиции ВАС РФ, закрепленной в Постановлении № 53 [6]. Таким образом, новые подходы к налоговой выгоде будут формировать новую практику правоприменения.

Источники и литература

- 1) О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 18 июля 2017 г. N 163-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 7 июля 2017 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 12 июля 2017 г. // Рос. газ. – 2017. – 21 июля.
- 2) По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации": постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // Рос. газ. – 1998. – 20 октября.
- 3) Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - N 12.
- 4) О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

- 5) О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы России от 16 авг. 2017 г. № СА-4-7/16152@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 6) О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы России от 31 окт. 2017 г. № ЕД-4-9/22123@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 7) Автоматизированная система обеспечения законодательной деятельности // Официальный сайт Государственной думы. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=529775-6> (дата обращения: 05.02.2018).
- 8) Андрей Макаров: законопроект о необоснованной налоговой выгоде будет доработан с учетом мнения бизнеса и профессионального сообщества [Электронный ресурс] // Официальный сайт фракции «Единая Россия» в Государственной думе. URL: <http://www.duma-er.ru/news/zakonoproekt-o-neobosnovannoy-nalogovoy-vygode-budet-dorabotan-s-uchetom-mneniya-biznesa-i-professio/> (дата обращения: 05.02.2018).