

К вопросу о налоговой реконструкции и должной осмотрительности при злоупотреблении правами по исчислению налога

Научный руководитель – Тедеев Астамур Анатольевич

Бусыгин Иван Алексеевич

Студент (магистр)

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

E-mail: iab98@mail.ru

Знаковым событием 2017 г. стало введение статьи 54¹ Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) [2], при этом в 2020 г. наблюдался явный кризис правоприменения данной нормы, что подтверждается и высокой степенью её конфликтности (на ноябрь 2020 г. с применением статьи проведено 862 налоговые проверки, 683 дела (79,2 %) переданы в суд [3]). Отсутствует и единообразная судебная практика применения ст. 54¹ НК РФ, что означает формирование различных систем прав налогоплательщиков, в нарушение ст.3 НК РФ.

Актуальными вопросами применения нормы являются: 1) обязательность проведения налоговой реконструкции, 2) применимость критерия должной осмотрительности при определении необоснованной налоговой выгоды.

В ряде дел суды, рассматривая ст.54¹ НК РФ как новый подход в борьбе с налоговой оптимизацией [9] и солидаризируясь с позицией фискальных органов [6], признают необязательность проведения налоговой реконструкции. Так, часть судов полагает, что данная статья содержит новые условия для получения права на налоговую выгоду, при их несоблюдении право считается не возникшим, а проведение реконструкции беспредметным [8]. Кажется, такое толкование не согласуется и с наименованием самой статьи, указывающим на категорию «пределы права», применяемую для маркирования случаев злоупотребления таковым [1], не устанавливая условий его возникновения.

Другие суды усматривают в ст.54¹ НК РФ условие утраты права на получение налоговой выгоды недобросовестным налогоплательщиком [10]. Утрата презюмируется и в отношении той части налоговой выгоды, которая могла бы быть признана обоснованной в результате налоговой реконструкции. Полагаем, такой подход означает установление скрытой налоговой санкции штрафного характера, что вызывает сомнения в его правомерности, учитывая требования ст.114 НК РФ.

Более взвешенным кажется понимание ст.54¹ НК РФ как оформление ранее выработанной практики [7], что подразумевает и сохранение налоговой реконструкции. Отметим, Верховый суд Российской Федерации (далее - ВС РФ), недавно впервые обратившийся к ст. 54¹ НК РФ, косвенно указал на обязательность налоговой реконструкции [5]. Однако данный вопрос не являлся предметом разбирательства и сам налоговый спор был начат до вступления в силу ст.54¹ НК РФ, следовательно, говорить об окончательном разрешении вопроса преждевременно.

На наш взгляд, существует несколько концептуальных аргументов за сохранение налоговой реконструкции. Во-первых, введение ст.54¹ НК РФ не сопровождалось изменением основ налогового права. Полный же отказ от налоговой реконструкции фактически приводит: 1) к трансформации объекта налогообложения, что означает нарушение экономического основания налога, 2) к взиманию налога в размере, непредусмотренном законом. Во-вторых, отказ от налоговой реконструкции, в отсутствии радикальных перемен в

общественной жизни, не отвечает требованиям доктрины законных ожиданий и не способствует поддержанию доверия налогоплательщиков к действиям государства. В-третьих, дополнение НК РФ ст.54¹ не сопровождалось сужением полномочий налоговых органов, а осуществление налогового контроля имманентно предполагает установление действительного объёма налоговой обязанности (ст.82, 88, 89 НК РФ). Неисполнение же налоговым органом обязанностей (п.2 ст.22 НК РФ), противоречит принципу добросовестного налогового администрирования.

При этом не исключено обсуждение введения дифференцированного подхода к проведению налоговой реконструкции, исходя из направленности действий «оступившегося» налогоплательщика. Мы имеем в виду не определение вины (что учитывается при привлечении к налоговой ответственности), а оценку действий налогоплательщика при проведении налоговой реконструкции. Отчасти несправедливо и неэффективно наступление равных последствий для содействующего в определении налоговой обязанности и противодействующего, пассивного налогоплательщика (особенно в ситуациях, когда определить её объем довольно затруднительно).

В вопросе о должной осмотрительности сегодня так же нет правовой определенности. По мнению фискальных органов, данный критерий более не применимым при выявлении необоснованной налоговой выгоды [6]. Однако при рассмотрении в 2020 г. дела «Звездочки» ВС РФ [4] именно данный критерий был положен в основу правовой позиции высшей инстанции, а также несколько уточнен, впервые за долгое время. Хотя налоговый спор возник до введения ст. 54¹ НК РФ и был рассмотрен без её упоминания, вероятно, выраженная в данном деле позиция, косвенно подтверждает сохранение категории должной осмотрительности. Едва ли ВС РФ счел бы целесообразным так содержательно рассмотреть данный вопрос, если бы речь шла лишь об устаревшем подходе.

Полагаем, отказ от применения данного критерия неправомерен. Фактически вменение необоснованной налоговой выгоды по ст. 54¹ НК РФ означает и обвинение в совершении налогового правонарушения по ст. 122 НК РФ, что обуславливает необходимость доказывания его состава, включая отношение налогоплательщика к произошедшему.

Очевидно, поставленные вопросы ещё ожидают своего разрешения. На наш же взгляд, для устранения неясностей, целесообразно дополнить ст. 54¹ НК РФ указанием как на проведение налоговой реконструкции, так и на применение критерия должной осмотрительности.

Источники и литература

- 1) Венгеров А.Б. Теория государства и права. М: Юриспруденция, 2000. С. 435 – 437.
- 2) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. – Ст. 3824.
- 3) Кризис применения ст. 541 НК РФ. URL: <http://www.nalog-briz.ru/2021/01/4-541-102020-2020.html> (дата обращения 02.03.21).
- 4) Определение СКЭС ВС РФ от 14.05.20, дело № А42-7695/2017. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).
- 5) Определение СКЭС ВС РФ от 25.01.21, дело № А76-2493/2017. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).
- 6) Письмо ФНС России от 16.08.17 № СА-4-7/16152@. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 02.03.21).
- 7) Постановление АС УО № Ф09-9691/19 от 23.01.20, дело № А50-17644/19. URL: <http://fasuo.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).

- 8) Постановление 7 ААС от 20.01.20, дело № А27-17275/19. URL: <http://7aas.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).
- 9) Решение АС Пермского края от 10.07.19, дело № А50-17644/19. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).
- 10) Решение АС Республики Коми от 23.01.20, дело № А29-11218/2019. URL: <http://komi.arbitr.ru> (дата обращения 02.03.21).