

УДК 347.73

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НК РФ

Литвинова В.В.

Студент 3 курса заочной формы обучения,

Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБИП), e-mail: viktoriya.litvinova94@yandex.ru

Семерентьева М.А.

Преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

Аннотация: В данной статье авторы анализируют правовое регулирование статьи 54.1 НК РФ в части налоговой реконструкции, при этом авторы выявляют, что существуют правовые пробелы, которые нужно внести в налоговое законодательство.

Ключевые слова: правовое регулирование, налоговая реконструкция, техническая компания, налоговые злоупотребления, арбитражная практика

TOPICAL ISSUES OF APPLICATION OF ARTICLE 54.1 OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

Litvinova V.V.

Semerenteva M.A.

Abstract: In this article, the authors analyze the legal regulation of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation in terms of tax reconstruction, while the authors identify that there are legal gaps that need to be introduced into tax legislation.

Keywords: legal regulation, tax reconstruction, technical company, tax abuses, arbitration practice

Введенная в 2017 году статья 54.1 [1] является инструментом по противодействию злоупотребления правом, которая нацелена на защиту налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Во время первых подходов применения новой нормы и судебных решений встал вопрос о том, что ст. 54.1 все таки является продолжением Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности

получения налогоплательщиком налоговой выгоды» или самостоятельным правовым регулированием. Однако правоприменительная практика по налоговой реконструкции подверглась пересмотру, что взволновало налогоплательщиков.

Налоговая реконструкция представляет собой определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции [2]. Налоговая реконструкция применяется к налогу на прибыль, наиболее часто в случаях исполнения обязательств по сделкам иным, чем указано в договоре лицом. При документальном подтверждении операций применяется прямой метод или расчетный метод - при отсутствии документального подтверждения, но при наличии иной информации о налогоплательщике и данных об аналогичных налогоплательщиках.

В соответствии с Письмом ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@ статья 54.1 НК РФ является новым подходом к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами и не является кодификацией правил, сформулированных Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Налоговые органы при доначислении налогов и сборов начали отказывать в определении действительного размера налогового обязательства по налогу на прибыль.

Позицию налоговых органов поддержал Минфин, утверждая, что при несоблюдении одного из пунктов ст. 54.1 НК РФ условий налогоплательщик не вправе уменьшать налоговую базу на расходы при исчислении налога на прибыль организаций и уменьшать сумму НДС на налоговые вычеты [3].

Арбитражная практика по применению налоговой реконструкции является разнообразной. По делу №А50-17644/2019 от 23.01.2020 г. в отношении ООО «Сива Лес» Арбитражный суд Уральского округа высказал мнение о том, что подход, предложенный инспекцией (полное неприятие затрат при исчислении налога на прибыль) в ситуации, когда факты

поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика. Коллегия судей АС Западно-Сибирского округа отменила постановление суда апелляционной инстанции и оставила в силе решение суда АС Кемеровской области №А27-17275/2019 в отношении организации ООО «Кузбассконсервмолоко». В Постановлении суд дал следующее толкование п. 2 ст. 54.1 «установленный запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиков именно по недостоверным (формальным) документам не освобождает налоговые органы от обязанности проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный экономический размер соответствующих налоговых обязательств [4]. Однако по делу №А55-26674/2019 Верховный суд РФ оставил в силе решение кассационной инстанции и отказал в применении налоговой реконструкции, поскольку сделки с контрагентами не имеют разумной хозяйственной цели, а направлены на получение налоговой экономии.

В целях пресечения незаконных практик и повышения правовой определенности ФНС России выпустило письмо от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ». В письме обобщены правовые позиции высших судебных инстанций.

Существенная часть письма посвящена ситуациям, когда в цепочку поставщиков искусственно вставляется «техническая компания», не способная исполнять гражданско-правовые обязательства.

Разъяснения ФНС ориентируют налоговые органы на установление действительного размера налогового обязательства при соблюдении ряда условий:

- Если налогоплательщик раскрывает параметры спорной операции и указывает действительного исполнителя по сделке (сам участвовал в налоговой схеме (прямой умысел), либо знал о пороках поставщика (косвенный умысел) на стадии проверки (или при подаче возражений на акт), то предлагается учитывать эти параметры и отказывать в вычетах по НДС и расходах, приходящихся на маржу «технической» компании.

- При отсутствии сведений о сделке и ее параметрах если доказан умысел налогоплательщика, вычеты по НДС и расходы не предоставляются, при проявлении коммерческой неосмотрительности – вычеты не предоставляются, а расходы учитываются исходя из рыночной стоимости. В зависимости от степени вины различаются меры налоговой ответственности.

В данном письме не идет речь о принципиально новом правовом регулировании вопросов налоговых злоупотреблений. Наоборот, сохраняют свою актуальность ранее сформированные судебные практики об осмотрительности, деловой цели и налоговой реконструкции.

Однако существуют вопросы, которые предстоит разрешить:

- отсутствует исчерпывающий список стадий раскрытия информации налогоплательщиком о фактических обстоятельствах сделок. В письме это должно происходить на стадии проверки, однако как будут оцениваться действия налогоплательщика на стадии судебного спора.

- не установлен порядок предоставления налогоплательщиками информации и документов о фактических обстоятельствах сделок. Имеет ли налоговый орган основания для истребования информации о реальных поставщиках.

- отсутствует четкая регламентация обстоятельств, характеризующих контрагента как «техническую компанию» и позволяющих предполагать осведомленность налогоплательщика о характере контрагента.

Налоговые органы не перестают формировать подходы и рекомендации, которыми следует руководствоваться участникам налоговым правоотношений при применении ст. 54.1. Важным моментом является закрепление налоговой реконструкции, которая ставилась под сомнение налоговыми органами и судами. Однако, существуют правовые пробелы, которые нужно внести в налоговое законодательство. А именно: дополнить ст. 54.1 положениями, регламентирующими порядок, предоставления информации о фактических обстоятельствах сделки, также необходимо определить стадии предоставления данной информации и определить перечень обстоятельств, позволяющих доказать прямой или косвенный умысел налогоплательщика.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 г. № 163 (последняя редакция) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
3. Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 «Об исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
4. Постановление АС ЗСО от 09.07.2020 №А27-17275/2019 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».