

**УДК 343.359**

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ СТ.54.1  
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Пашенко В.В.

Студент 1 курса заочной формы обучения,  
Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

E-mail: pashchenkovi1996@yandex.ru

Махотенко М.А.

к.ю.н., доцент кафедры государственно-правовых дисциплин

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

E-mail: mahotenko@iubip.ru

Аннотация: В 2017 году Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее НК РФ) был дополнен новой статьей 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

Статья посвящена проблеме изменений, внесенных Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ в Налоговый Кодекс Российской Федерации, с учетом сформированной судебной практики.

Ключевые слова: 163-ФЗ, статья 54.1, правоприменение Налогового кодекса РФ, изменения в налоговом законодательстве, налоговая оптимизация, налоговая реконструкция, уклонение от уплаты налогов, налог на прибыль.

**ACTUAL ISSUES OF THE APPLICATION OF ARTICLE 54.1  
OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION**

Pashenko V.V.

Mahotenko M.A.

Abstract: In 2017, the Tax Code of the Russian Federation (hereinafter, the Tax Code of the Russian Federation) was supplemented with a new article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation "Limits for the exercise of rights to calculate the tax base and (or) the amount of tax, collection, insurance premiums," which is aimed at preventing the use of "aggressive" tax optimization mechanisms. The article is devoted to the problem of amendments made by the Federal Law of 18.07.2017 N 163-FZ to the Tax Code of the Russian Federation, taking into account the formed judicial practice.

Keywords: 163-FZ, Article 54.1, law enforcement of the Tax Code of the Russian Federation, changes in tax legislation, tax optimization, tax reconstruction, tax evasion, income tax.

Новые изменения в налоговом законодательстве представляют собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиками своими

правами и направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации и исключает возможность налоговой реконструкции. [4, С.558]

Положения статьи обязывают налоговые органы оценивать в ходе проверок только взаимоотношения налогоплательщика с контрагентами первого звена, то есть отношения, на которые налогоплательщик может оказать влияние.

Норма, являясь ужесточением требований к налогоплательщикам по соблюдению ими налогового законодательства, допускающими полный отказ в возможности реализации своих прав на заявление налоговых вычетов и учет расходов, с одной стороны, гарантирует отсутствие налоговых претензий со стороны налоговых органов в отношении исполняющих добросовестно свои налоговые обязательства налогоплательщика и накладывает на налоговые органы требования к доказыванию умысла – с другой.

До появления в НК РФ ст.54.1 в процессе доказывания уклонения от уплаты налогов налоговые органы руководствовались постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды», в котором сделан обзор тех доказательств, которые свидетельствуют о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Естественно, что все случаи уклонения от уплаты налогов предусмотреть невозможно, поэтому судам приходилось принимать решения «на уровне ощущений». [3, С.54] В результате сформировалась достаточно «разношерстная» судебная практика, когда суды при одних и тех же обстоятельствах приходили к различным выводам.

В целях формирования «единых правил игры» и была введена в Налоговый Кодекс статья 54.1. [1] По своей сути данная норма посвящена все той же необоснованной налоговой выгоде, о которой говорилось в Постановлении № 53.

Статью можно разделить на два основных блока. Первый – это пункты 1 и 2. В пункте 1 сказано, что умышленное искажение фактов финансово-хозяйственной деятельности, сведений бухгалтерской или налоговой отчетности автоматически ведет к признанию налоговой выгоды необоснованной. В соответствии с пунктом 2 выгода будет признана необоснованной, если контрагент не имеет реальной возможности исполнить договор либо передает свои обязательства по договору тому, кто действительно может их выполнить.

В настоящее время все инспекции придерживаются подхода, при котором доначисление НДС ведет автоматическое доначисление налога на прибыль [5, С. 22].

Однако, Арбитражный суд Кемеровской области вынес инновационное решение по делу А27-17275/2019 от 25.09.2019г., в котором суд проанализировал нормы пп.7 п.1 ст.31, 54.1, 89 НК РФ, а также судебную практику высших инстанций, в том числе многочисленных Определений Конституционного суда РФ.[4, С.558] В них, в частности, сказано о том, что в ходе выездной проверки необходимо устанавливать размер действительных налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды, использовать расчетный метод при реальности сделки и доначислять сумму налога, подлежащего уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом. В результате суд пришел к выводу, что даже если налоговый орган выявил недобросовестные действия налогоплательщика, целью которых была необоснованная налоговая выгода, этот факт:

- не снимает с налогового органа обязанностей по определению действительного размера налоговых обязательств, хотя и возлагает на налогоплательщика риски, связанные с применением расчетного метода;

- не является основанием для искажения данного размера вследствие отказа в принятии расходов по соответствующим операциям при полном учете связанных с ними доходов;

-не является основанием для применения не предусмотренных законом дополнительных санкций в виде не учета расходов, отказа в применении надлежащей ставки налога.

Кроме того, суд отметил, что статья 54.1 НК РФ никак не повлияла на нормы налогового законодательства, в том числе на подпункт 7 ст.31 НК РФ (о праве налоговых органов определить сумму налога расчетным путем), на основании которых высшие судебные инстанции и выработали вышеизложенные позиции.

По мнению Арбитражного суда Кемеровской области, рассматривавшего судебное дело А27-17275, даже после начала применения налоговой нормы при реальности сделки налоговый орган не вправе просто исключить все понесенные налогоплательщиком расходы на товар, приобретенный у спорного контрагента, а обязан по прежним правилам посчитать сумму реальных расходов на их приобретение (то есть применить расчетный метод, если с ценами не согласен). В противном случае у налогоплательщика будут нарушены пределы осуществления прав. Получается, что налогоплательщик, который не предоставил вообще никаких документов по совершенным сделкам, вправе рассчитывать на применение расчетного метода, а налогоплательщик, предоставивший документы, не соответствующие требованиям ст. 54.1 НК РФ – нет. [2, С. 58] Первый окажется в более выгодном положении, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности. Тем не менее судебная практика в направлении, заданном Арбитражным судом Кемеровской области пока не складывается.

14 января 2020 года 7 Арбитражный апелляционный суд отменил данное решение Арбитражного суда Кемеровской области полностью и принял по делу новый судебный акт. Судя по данному решению, судебная практика пока идет только по пути исключения расходов из налоговой базы по налогу на прибыль в полном объеме, но возможно, позиция суда по данному вопросу изменится.

## Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // Российская газета. – 1998. – № 148-149; Собрание законодательства РФ. – 1998. – №. – Ст. 3824.
2. Литвинова, В.В. Актуальные вопросы применения статьи 54.1 НК РФ / В.В. Литвинова, М.А. Семерентьева // Серия "Актуальные вопросы нормативно-правового регулирования государственной и муниципальной деятельности": По материалам симпозиума, Ростов-на-Дону, 20 марта 2021 года. – Ростов-на-Дону, 2021. – С. 58-63. – EDN SFREIJ. (Дата обращения 04.04.2022).
3. Мельников, А.С. Цифровое развитие досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации / А.С. Мельников, М.А. Семерентьева // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2021. – № 3. – С. 53-56. – EDN NYCEUW. (Дата обращения 04.04.2022).
4. Скубак, О.В. О пределах осуществления налогоплательщиком своих прав и сформировавшейся судебной практике (ст. 54.1. НК РФ) / О.В. Скубак, М.А. Махотенко // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2021. – № 1. – С. 557-561. – EDN MIIQVO. (Дата обращения 27.04.2022).
5. Крашенинников П., Головки Л., Бевзенко Р., Есаков Г., Степанов Д., Стариков Ю., Гальперин М., Асоков А., Новоселова Л., Калятин В., Нестеренко А., Цыганков Д., Брызгалин А., Рассказова Н., Малешин Д., Церковников М., Наумов В. Правовые итоги – 2019 // Закон. – 2020. – № 1. – С. 22-51.