

УДК 343.359

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ СТ.54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Скубак О.В.

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

Ростов-на-Дону

Научный руководитель: Махотенко М.А.

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

Ростов-на-Дону

e-mail: mahotenko@iubip.ru

**Аннотация:** 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:** Налоговый Кодекс Российской Федерации, 163-ФЗ, уклонение от уплаты налогов, налоговые органы, налог на прибыль

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

Skubak O.V.

Makhotenko M.A.

**Abstract.** The article is devoted to the problem of amendments made by the Federal Law of July 18, 2017 N 163-FZ to the Tax Code of the Russian Federation, taking into account the established judicial practice.

**Keywords:** Tax Code Of The Russian Federation, 163-FZ, tax authority, tax evasion, income tax.

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 54.1 представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиками своими правами и направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации и исключает возможность налоговой реконструкции.

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». 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. 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.

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. 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. 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 июля 1998г. №146-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Болжеларская К.Н. Правосознание в условиях цифровизации общества / К.Н. Болжеларская // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2019. – Т.5, №1. – С. 274-279. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_38566617\\_63633553.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_38566617_63633553.pdf) (дата обращения 29.01.2020).
3. Налоги и сборы: законодательные новеллы / Ю.В. Гинзбург, А.А. Гусейнова, А.С. Емельянов и др.; под ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Редакция "Российской газеты", 2015. – Вып. 15. – 160 с.
4. Сидорова К.М. Повышение уровня правосознания с использованием цифровых технологий / К.М. Сидорова. // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2019. – Т.5, №1. – С. 280-284. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_38566618\\_90666787.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_38566618_90666787.pdf) (дата обращения 29.01.2020).
5. Трунцевский Ю.В., Курмаев И.Т. Совершенствование налоговой системы России с использованием информационных технологий / Ю.В. Трунцевский, И.Т. Курмаев // Налоги. – 2015. – № 3. – С. 35 – 38.