

УДК 343.359

**О ПРЕДЕЛАХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ
СВОИХ ПРАВ И СФОРМИРОВАВШЕЙСЯ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ**

(СТ. 54.1. НК РФ)

Скубак О.В.

Студент 1 курса заочной формы обучения,

Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП), e-mail: ksanaskubak@rambler.ru

Махотенко М.А.

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

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП), e-mail: mahotencko@iubip.ru

Аннотация: Статья посвящена проблеме «налоговой реконструкции» при применении положений ст. 54.1. НК РФ и текущей судебной практике по указанному вопросу.

Ключевые слова: 163-ФЗ, 54.1 НК РФ, налоговая реконструкция, сомнительные контрагенты.

**ON THE LIMITS OF THE TAXPAYER'S EXERCISE OF THEIR RIGHTS
AND ESTABLISHED JUDICIAL PRACTICE (ARTICLE 54.1. OF THE
TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION)**

Skubak O.V.

Mahotenko M.A.

Abstract: The article is devoted to the problem of "tax reconstruction" when applying the provisions of article 54.1 of the tax code of the Russian Federation and current judicial practice on this issue.

Keywords: 163-FZ, 54.1 of the tax code of the Russian Federation, tax reconstruction, doubtful counterparties.

18 июля 2020 года исполнилось три года с даты вступления в силу статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, заменившей Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиков налоговой выгоды». Несмотря на схожесть с выработанными в Постановлении № 53 правовыми позициями, данная норма НК РФ

предлагает новый подход к вопросу о злоупотреблении налогоплательщиков его правами.

Безусловно, любая новелла вызывает вопросы о порядке ее применения[3, С.374]. Так и в данном случае проблемы возникли как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов. Ряд рекомендаций по применению положений ст. 54.1 НК РФ были даны ФНС России, однако, эти документы прояснили далеко не все.

Следует отметить, что проблема соотношения положений ст. 54.1. НК РФ с вопросом реального определения налоговых обязательств налогоплательщика (правил налоговой реконструкции) для целей налогообложения прибыли продолжает быть крайне актуальной на сегодняшний день.

С точки зрения формирования практики с позиций оценки перспектив судебного оспаривания налоговых претензий по ст. 54.1. НК РФ дело ООО «Кузбассконсервмолоко» является одним из знаковых. Мало кто сомневается, что оно дойдет до Верховного суда РФ, и все последующие споры будут во многом ориентированы на выводы высшей судебной инстанции.

Центральное место в споре заняло толкование положений ст.54.1. НК РФ, запрещающей любое уменьшение налогов в случае установления признаков невозможности выполнения сделки с контрагентом первого звена, когда налоговые претензии предъявляются налогоплательщикам в отношении их обязательств с контрагентами в случае выявления фактов злоупотребления, подтверждающих недобросовестные действия налогоплательщика, направленные на неуплату налогов [2, С.396].

Согласно фабуле дела № 27-17275/2019 налоговой инспекцией была установлена полная подконтрольность компаний-поставщиков. Реальность сделки не оспаривалась. Более того, налоговый орган реальных производителей.

Рассматривая дело, окружной суд отдельно акцентировал внимание на отсутствии «правовой революции» в связи с введением в налоговое законодательство новой нормы. Как и ранее, продолжают действовать общие принципы налоговой выгоды, заложенные с Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 и ряде постановлений Президиума ВАС РФ (например, от 30 июня 20096 года № 2635/09 и от 25 февраля 2020 года № 12670/09 и др.)[4, С.6].

Соглашаясь с выводами АС Кемеровской области, суд кассационной инстанции указал: в случае формального документооборота с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом установлен запрет на получение налогоплательщиком налоговой выгоды по недостоверным (формальным документам), что не освобождает налоговые органы от обязательства проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить реальных размер налоговых обязательств[4, С.5].

Интересным и одновременно сложным с точки зрения аргументации представляется довод кассационной инстанции об абсурдности подхода инспекции, по существу подталкивающей организацию-налогоплательщика вообще не представлять никаких документов по совершенным следкам в рамках проверки, так как если исходить из того, что недобросовестность поставщика не позволяет уменьшить налоговую базу, в случае не представления документов, налоговый орган будет вынужден применить расчетный метод, либо определить посредством рыночных цен. В этом случае в соответствии со ст. 126 Налогового Кодекса Российской Федерации налогоплательщику будут предъявлены штрафные санкции, однако сумма указанных штрафов несоизмерима с размером доначислений в случае отказа в принятии вычетов по НДС и расходов по сделкам с «сомнительными» контрагентами. Кроме того, штраф может быть оспорен, а также существует ряд смягчающих обстоятельств, которые проигнорировать сложно.

Таким образом, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Соответствующие доводы налогового органа об умышленном характере совершенного налогового правонарушения не могут быть приняты во внимание с учетом того, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно больше размере. Форма вины имеет значение лишь при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ. В противном случае доначисление налога в большем, чем должно, размере, становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена.

В целом, можно констатировать благоприятный исход в данном вопросе, в связи с недавним появлением Определения Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 N 2311-О, который изучив представленные материалы, не нашел оснований для принятия жалобы ООО "Саратов-Холод Плюс" к рассмотрению, при этом пояснил, что предусмотренный оспариваемыми положениями НК РФ порядок осуществления налогового контроля фактически сводится к конкретизации существующих полномочий налогового органа и ограничению его усмотрения при вмешательстве в осуществление налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы. Следовательно, данное регулирование, касающееся процедурных вопросов проведения налоговых проверок и направленное на обеспечение прав налогоплательщика, а не на их ограничение, не может рассматриваться как ухудшающее права налогоплательщиков регулирование, которому была придана обратная сила частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года N 163-ФЗ. Фактически оно не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов, а лишь

конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных[1, С.2].

Таким образом и с учетом вышеизложенного мы достаточно оптимистично смотрим на проблематику налоговой реконструкции и полагаем, что Верховный суд сохранит преемственность подходов ВАС РФ и займет позицию о недопустимости полного исключения затрат в случае, если установлено реальное существование товара или оказание услуг.

Библиографический список

1. Определение Конституционного Суда РФ N 2311-О от 29.09.2020 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Саратов-Холод Плюс"» // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант плюс».
2. Скубак О.В. Актуальные вопросы применения ст.54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию– 2020. – №2. – С. 396-400. – URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_43033261_38851144.pdf (дата обращения 04.02.2021).
3. Петряшина Е.С., Махотенко М.А Россия на пути формирования цифрового правосознания налогоплательщиков // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2020. – №1. – С. 373-379.– URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_42942611_86463143.pdf (дата обращения 04.02.2021).
4. Постановление по делу N А27-17275/2019: Арбитражный суд Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант плюс».