

СТАТЬЯ 54.1 НК РФ. НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА**И Юлия Сонгировна**

магистрант, Дальневосточный государственный университет путей сообщения, РФ, г. Хабаровск

На наш взгляд, одна из основных проблем в налоговой сфере - это перераспределение налогового бремени на добросовестного налогоплательщика. Если добросовестный налогоплательщик вступил в отношения с лицом, уклоняющимся от уплаты налогов, то добросовестный налогоплательщик, фактически, вынужден нести налоговое бремя, которое должен был нести, но от которого уклонился, недобросовестный налогоплательщик. Заключение сделок с недобросовестными контрагентами может обернуться для добросовестного налогоплательщика налоговой проверкой по факту получения «необоснованной налоговой выгоды».

Самым ярким примером являются два налога - налог на добавленную стоимость (далее - НДС) и налог на прибыль организаций.

Добросовестный налогоплательщик лишается права применить вычет по НДС в отношении сумм НДС, уплаченных недобросовестному налогоплательщику, хотя реальность сделки налицо. То же самое происходит с включением в расходы по налогу на прибыль затрат, понесённых в результате приобретения у недобросовестного налогоплательщика товаров (работ, услуг).

Нынешняя ситуация с приравниванием «необоснованной налоговой выгоды» к фискальному правонарушению и «упрощенное» доказывание его состава (в основном вины) - имеет свои вполне объяснимые причины. Судебная практика не может не реагировать на массовость нарушений закона и отсутствие механизмов их выявления в законе. В этой связи Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации (далее - ВАС РФ) в свое время и сформулировал концепцию оценки обоснованности получения налоговой выгоды, которая закреплена в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление) [3].

Положения данного Постановления, в свою очередь, были развиты в практике нижестоящих судов. И - да, в основном не в пользу налогоплательщика. Сформировались презумпции, которые, при наличии определенных доказанных налоговыми органами обстоятельств, таких как: контрагент имеет статус фирмы-«однодневки» или «технической» организации, невозможность контрагентом фактически выполнять работы, не соответствие формы сделки действительному смыслу операции и т.д., предполагали, что налогоплательщик является осознанным участником налоговой схемы, направленной на уклонение от уплаты налога.

Обратное надо было доказывать самому налогоплательщику, но сделать в большинстве случаев это было очень сложно. Использование же налоговой ответственности в такой ситуации (преимущественно ст. 122 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)) - это способ нижестоящих судов встроить «необоснованную налоговую выгоду» в установленную НК РФ схему ответственности налогоплательщика. Но ведь других институтов, отделяющих случаи «необоснованной налоговой выгоды» от налогового правонарушения ни в НК РФ, ни в практике ВАС РФ, а теперь Верховного Суда РФ нет. Поэтому сложилась простая схема определения вины (и состава по 122 НК РФ) - установление объективной стороны (например, сделка с фирмой-«однодневкой», которая не могла выполнять работ), оценка того,

что сделал налогоплательщик для выявления фиктивности своего контрагента, то есть проявленная должная осмотрительность, она же индикатор вины. Поскольку в большинстве случаев при сделках с фирмами-«однодневками» налогоплательщик доказать факт знакомства и фактических отношений с конкретными людьми не мог - суды признавали, что осмотрительность не проявил, а значит - «неосторожно» нарушил закон.

В связи с чем, одно из важнейших нововведений налогового законодательства 2017 года - статья 54.1 НК РФ [1]. Она адресована и налоговикам, и плательщикам.

Суть новой концепции «необоснованности налоговых выгод»: доказывание умысла налогоплательщика на неуплату налогов (страховых взносов) не формально, но по существу. Цель нововведения - повышение сумм штрафных санкций, а также привлечение должностных лиц к уголовной ответственности за налоговые преступления

Введенная в НК РФ статья 54.1 регулирует вопросы добросовестности налогоплательщика при совершении сделок (операций), приводящих к уменьшению налогооблагаемой базы.

В соответствии с указанной нормой налоговая база или сумма подлежащего уплате налога могут быть уменьшены при соблюдении следующих условий:

- в налоговом и бухгалтерском учете налогоплательщика или налоговой отчетности не было допущено искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения;
- целью совершения сделки (операции) не является неуплата (неполная уплата) налога и/или его зачёта (возврата);
- операция (сделка) была реальной, т.е. контрагент исполнил свои обязательства перед налогоплательщиком.

При соблюдении данных условий у налогового органа не могут возникнуть претензий к налогоплательщику, даже если у контрагента выявлены признаки недобросовестности (в том числе, подписание первичных документов ненадлежащими лицом, нарушение контрагентам налогового законодательства, формальное ведение финансово-хозяйственной деятельности и др.).

Невыполнение хотя бы одного из вышеуказанных условий влечет для налогоплательщика последствия в виде отказа учета таких сделок (операций) в целях налогообложения (таких как лишение права на применение вычета по НДС и учет расходов по контрагенту для целей налога на прибыль). Налоговые же органы в ходе мероприятий налогового контроля особое внимание должны уделять исследованию обстоятельств, а также сбору доказательств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом, и (или) лицом, которому передано обязательство по исполнению сделки (операции).

При этом, не стоит забывать, что положения ст. 54.1 НК РФ применяются в отношении налоговых проверок, назначенных после 19.08.2017.

Статья 54.1 НК РФ по сути обобщает и переводит на законодательный уровень позиции, которые были ранее сформированы в судебной практике. В связи с этим ей не может быть придана обратная сила как статье, улучшающей положение налогоплательщика.

Федеральная Налоговая Служба России Письмом от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Письмо) установила рекомендации о применении норм ст. 54.1 НК РФ для нижестоящих налоговых органов [4, 2].

По мнению ФНС России, указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств (уклонение от уплаты налогов (страховых взносов), в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот, налоговых вычетов и т.п.

Данное Письмо оперирует привычными конструкциями получения налоговой выгоды, хотя в самой статье этот термин «налоговая выгода» не употребляется.

Согласно Письму, об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать следующие критерии:

- доказанные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику;
- доказанные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п.

Данные критерии были и раньше, поскольку и в Постановлении факты взаимозависимости, хотя и сами по себе не свидетельствовали о получении необоснованной налоговой выгоды, но в совокупности и взаимосвязи с иными фактами могли быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

ФНС России указывает, что при этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога (страховых взносов), налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.

При этом ФНС России отдельно отмечает, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «непроявление должной осмотрительности». В связи с этим налоговым органам рекомендуется исключить формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом, отсутствие материально-технических и рабочих ресурсов для выполнения работ (оказания услуг) и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения сделок и операций между налогоплательщиком и заявленным контрагентом. Формальные претензии к контрагентам налогоплательщика не является самостоятельным основанием для отказа в учете расходов по налогу на прибыль и в налоговых вычетах по сделкам (операциям) по НДС.

Еще одним положительным моментом является то, что налоговый орган не отказывается от ранее высказанной позиции, о том, что налогоплательщик не должен нести негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Однако налоговые претензии возможны при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных п. 2 ст. 54.1 НК РФ условий.

В Письме содержатся конкретные поручения в адрес территориальных налоговых органов:

- во-первых, при проведении проверок исключить формальный подход в выявлении обстоятельств злоупотребления налогоплательщиками правами;
- во-вторых, обеспечить ежеквартальное предоставление нижестоящими налоговыми органами информации о применении Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ.

Не исключено, что принятие этой статьи породит не прекращение споров о «необоснованной налоговой выгоде», а, напротив, увеличение их количества, так как статья 54.1 НК РФ с небольшими положительными моментами имеет крайне неопределенные положения, которые могут привести к негативным последствиям для налогоплательщика.

Список литературы:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] принят Государственной Думой 16.07.1998 (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 03.09.2018). – Режим доступа URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.10.2018).
2. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 № 163-ФЗ [Электронный ресурс] принят Государственной Думой 07.07.2017 – Режим доступа URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.09.2018).
3. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] – Режим доступа URL: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html (дата обращения: 06.10.2018).
4. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.10.2018).