

Налоговая реконструкция в свете применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ: тенденции правоприменительной практики

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Тиханычев Антон Павлович

Студент (магистр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: anton.tihanychev@yandex.ru

Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту - НК РФ) был дополнен статьей 54.1, которая впервые законодательно закрепила критерии необоснованной налоговой выгоды. В соответствии с этой статьей, право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы и суммы налога (сбора) связывается, во-первых, с отсутствием искажений сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, во-вторых, с наличием деловой цели сделки (операции), во-третьих, реальностью исполнения обязательств по сделке её стороной. По замечанию Федеральной налоговой службы России, статья 54.1 НК РФ «представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики». (Письмо ФНС от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@, п1) Все выездные и камеральные налоговые проверки, проводимые после 19.08.2017 года, должны следовать правилам ст. 54.1 НК РФ.

Новой проблемой, с которой столкнулась правоприменительная практика в связи с реализацией положений ст. 54.1 НК РФ, является проблема применения «налоговой реконструкции» - определения действительного размера обязательств налогоплательщика в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Институт «налоговой реконструкции», или «расчетный метод», позволяет исчислить размер доходов и расходов налогоплательщика, исходя из существа экономических отношений. Даже в случае непредоставления налогоплательщиком подтверждающих документов, налоговый орган мог рассчитать объем расходов на основании исследования оснований имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Безусловно, подобный институт являлся одной из серьезных гарантий прав налогоплательщика при проведении налоговых проверок.

Несмотря на то, что с введением в Кодекс новой статьи пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ не претерпел изменений, официальный подход налоговых органов к применению «налоговой реконструкции» изменился. Налогоплательщик, допустивший искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции, лишается права на определение действительного объема его прав и обязанностей расчетным путем (Письмо Федеральной налоговой службы от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@, п2). Официальная позиция Министерства финансов России - «налоговая реконструкция» принципиально не совместима с правилами ст. 54.1 НК РФ. (Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904, п3) Эта позиция была поддержана судами, в частности, Решением Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 21.01.2020 г. по делу № А56-85058/2019.

Внедрение новых правил породило множество проблем. Прежде всего, оказались нарушенными фундаментальные принципы правового регулирования: действующая норма права, содержащаяся в законодательном акте, оказалась фактически отменена неофициальными разъяснениями органа исполнительной власти. Очевидна также возникающая правовая коллизия между нормой пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и нормами ст. 54.1 НК РФ.

Вместе с тем, появились и судебные дела, в которых суды поддерживали применение налоговой реконструкции. В частности, в Решении Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 г. по делу № А27-17275/2019, суд указал, что «выявление налоговым органом недобросовестных, в т.ч. умышленных действий налогоплательщика по извлечению необоснованной налоговой выгоды не снимает обязанности по определению действительного размера налоговых обязательств, По мнению суда, вступление в силу ст. 54.1 НК РФ не означает, что указанные подходы претерпели изменения. Как указал суд, введение ст. 54.1 НК РФ не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения, введением дополнительных составов налоговых правонарушений и санкций, сужением полномочий налоговых органов. Из этих противоречивых судебных решений можно сделать вывод, что единая практика применения новых положений Налогового кодекса в настоящий момент не сформулирована.

Для решения возникших проблем и формирования единообразной правоприменительной практики требуется фундаментальный пересмотр как существующих теоретических представлений о налоговом процессе, так и разрешение появившихся законодательных коллизий. Налоговая система должна быть сориентирована на соблюдение основных принципов налогообложения, заложенных в ст. 3 НК РФ при преимущественной защите прав и интересов налогоплательщика. Следует признать приоритет ст. 31 НК РФ в применении расчетного метода определения суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком.

Источники и литература

- 1) Письмо ФНС от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению статьи 54.1 Налогового кодекса РФ@"
- 2) Письмо Федеральной налоговой службы от 16 августа 2017 г. N СА-4-7/16152@ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ@"
- 3) Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 "Об исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов@"
- 4) Моисеев В. Конец налоговым злоупотреблениям //Новая адвокатская газета. 2017. № 20.
- 5) Лекарова Е.А. Дробление бизнеса: актуальные вопросы правоприменительной практики //Имущественные отношения в Российской Федерации. 2019. № 5.