

УДК 4414

БАЛКОНОВА АЛЁНА АЛЕКСАНДРОВНА

магистрант Высшей школы государственного аудита, Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва

**КОНЦЕПЦИЯ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В СВЕТЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ 2017 ГОДА**

Аннотация: 19 июля 2017 года вступила в силу статья 54.1 НК РФ, закрепившая пределы осуществления прав налогоплательщика по исчислению налоговой базы. В свете данных законодательных изменений в целях определения вектора развития доктрины необоснованной налоговой выгоды представляется актуальным анализ новых норм статьи 54.1 НК РФ.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода, ст. 54.1 НК РФ, налоговые споры.

BALKONOVA ALENA ALEXANDROVNA

master student of Higher School of State Audit of Moscow State University named after M.V. Lomonosov, Moscow

**THE CONCEPT OF UNREASONABLE TAX BENEFITS WITH REGARD TO
THE LEGISLATIVE AMENDMENTS OF 2017**

Annotation: on July 19, 2017, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation entered into force, which fixed the limits of the exercise of the taxpayer's rights in calculating the tax base. With regard to these legislative changes, in order to determine the vector of development of the doctrine of unreasonable tax benefits, it seems relevant to analyze the new norms of Article 54.1 of the Tax Code.

Keywords: unreasonable tax benefits, article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, tax disputes.

Концепция необоснованной налоговой выгоды была сформулирована Высшим Арбитражным судом РФ в Постановлении от 12 октября 2006 года № 53 [2]. До этого попытки отграничить правомерное поведение налогоплательщика от неправомерного предпринимались Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 12 октября 1998 года № 24-П, в котором Конституционный Суд РФ употребил термин «добросовестный налогоплательщик» [2]. Одиннадцать лет концепция Высшего Арбитражного Суда РФ существовала в качестве судебной доктрины. Только 2017 году в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) были внесены изменения [1], закрепившие пределы по исчислению налоговой базы и суммы налога (статья 54.1 НК РФ). Статья 54.1 НК РФ не содержит термина «необоснованная налоговая выгода», однако по существу является продолжением правовой позиции Высшего Арбитражного Суда РФ (далее по тексту также ВАС РФ), сформулировавшего доктрину необоснованной налоговой выгоды.

В качестве критериев для доказывания получения налогоплательщиком обоснованной или необоснованной налоговой выгоды Высшим Арбитражным Судом были названы следующие: деловая цель операции, реальность хозяйственной деятельности, учет операции в соответствии с их действительным экономическим смыслом, должная осмотрительность. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ было передовым для своего времени. Однако некоторые положения Постановления активно критиковались юристами, в частности, необходимость соблюдения должной осмотрительности и осторожности, привела к распространению практики взыскания налогов недобросовестных налогоплательщиков с их добросовестных контрагентов, имеющих хорошую репутацию. Широкое применение судебной доктрины в налоговых спорах, а также то обстоятельство, что важнейшие вопросы, затрагивающие права и обязанности налогоплательщика, регулировались судебным актом, требовало возведения её на уровень закона. Формально Постановление Пленума ВАС РФ обязательно для соблюдения только судами, легальное же закрепление норм обеспечивает необходимость их соблюдения всеми субъектами соответствующих правоотношений.

Законодатель инициировал процесс легализации доктрины необоснованной налоговой выгоды в 2014 году. 23 мая 2014 года законопроект № 529775-6, внесенный в Государственную Думу председателем комитета по бюджету и налогам, депутатом А.М. Макаровым, был зарегистрирован. 15 мая 2015 законопроект был принят в первом чтении [7]. По утверждению А.М. Макарова законодательный процесс в отношении данного законопроекта был приостановлен в связи с необходимостью его широкого обсуждения профессиональным и бизнес-сообществом [8]. По результатам двухлетнего обсуждения 18 июля 2017 года был принят Федеральный закон № 163-ФЗ [1], дополнивший Налоговый кодекс статьей 54.1. Новые нормы применяются в отношении налоговых проверок, назначенных после 19 июля 2017 года - даты вступления в силу закона № 163-ФЗ.

Статья 54.1 НК РФ не содержит понятия «необоснованная налоговая выгода». Как указывает ФНС России в письме от 31 октября 2017 года [6] статья

54.1 НК РФ не является кодификацией правил, закрепленных в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Статья 54.1 НК РФ, регулируя пределы осуществления прав налогоплательщика по исчислению налоговой базы, закрепляет три критерия, при соблюдении которых налогоплательщик вправе заявить вычеты по НДС и учесть расходы по налогу на прибыль. Первый критерий – это недопущение искажения сведений о факте хозяйственной жизни, то есть реальность операции, второй критерий – это основная цель сделки, третий критерий – личное исполнение сделки контрагентом. Возникают обоснованные опасения в том, что будет трактоваться правоприменительными органами в качестве искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. ФНС России указывает лишь на то, что правовая ошибка не может признаваться искажением [6], однако ни в НК РФ, ни в письмах ФНС содержание фразы «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни» не раскрывается. ФНС России в письме от 16 августа 2017 года [5] разъясняет, что для применения статьи 54.1 НК РФ налоговым органам в первую очередь необходимо доказывать умысел налогоплательщика, направленный на получение налоговой выгоды. Рекомендации по доказыванию умысла, направленного на неуплату налога, сформулированы ФНС РФ совместно со Следственным комитетом в письме от 13 июля 2017 года [4]. Таким образом, можно предположить, что под искажением налоговые органы будут понимать умышленную фальсификацию налогоплательщиком сведений, а не любую ошибку. Такой подход представляется нам верным. При этом в отличие от Постановления № 53, предусматривающего налоговую реконструкцию, по новым правилам статьи 54.1 НК РФ при доказанности умысла налоговые обязательства корректируются в полном объеме, что является неблагоприятным аспектом для налогоплательщика. Положительным следствием принятия статьи 54.1 НК РФ для налогоплательщиков является отказ налоговых органов от формального подхода в процессе доказывания получения налоговой выгоды, исключение из практики применения негативных

последствий за неправомерные действия контрагентов второго и последующих звеньев, а также оценочного критерия должной осмотрительности.

ФНС прямо ориентирует налоговые органы на применение новых норм ст. 54.1 НК РФ и неприменение правовой позиции ВАС РФ, закрепленной в Постановлении № 53 [6]. Таким образом, новые подходы к налоговой выгоде будут формировать новую практику правоприменения.

Список литературы:

1. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 18 июля 2017 г. N 163-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 7 июля 2017 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 12 июля 2017 г. // Рос. газ. – 2017. – 21 июля.

2. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - № 12.

3. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // Рос. газ. – 1998. – 20 октября.

4. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс]: письмо Федеральной налоговой службы России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс]: письмо Федеральной налоговой службы России от 16 авг. 2017 г. № СА-4-7/16152@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы России от 31 окт. 2017 г. № ЕД-4-9/22123@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Автоматизированная система обеспечения законодательной деятельности // Официальный сайт Государственной думы. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=529775-6> (дата обращения: 05.02.2018).

8. Андрей Макаров: законопроект о необоснованной налоговой выгоде будет доработан с учетом мнения бизнеса и профессионального сообщества [Электронный ресурс] // Официальный сайт фракции «Единая Россия» в Государственной думе. URL: <http://www.duma-er.ru/news/zakonoproekt-o-neobosnovannoy-nalogovoy-vygode-budet-dorabotan-s-uchetom-mneniya-biznesa-i-professio/> (дата обращения: 05.02.2018).