



УДК 336.22

Попов Георгий Денисович

Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева

Институт права и предпринимательства

Россия, Екатеринбург

giapd@bk.ru

Popov Georgii

Ural State Law University named after V. F. Yakovlev

Institute of Law and business

Russia, Ekaterinburg

**ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СВЕТЕ ПИСЬМА ФЕДЕРАЛЬНОЙ
НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ОТ 10.03.2021 ГОДА**

Аннотация: в статье приводятся основные подходы к статье 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, которые сложились в правоприменительной практике и нашли своё отражение в Письме ФНС от 10 марта 2021 года; анализируются ключевые положения Письма на предмет их соответствия последующей судебной практике, а также дается авторская оценка рассматриваемой проблематике.

Ключевые слова: налоговая реконструкция, техническая компания, НДС, налог на прибыль, экономическая обоснованность, фактический исполнитель, расчётный метод.

**TAX CODE OF RUSSIAN FEDERATION ARTICLE 54.1 APPLICATION
PROBLEMS IN LIGHT OF THE FEDERAL TAX SERVICE LETTER DATED
MARCH 10, 2021**



Annotation: the article presents the main approaches to Article 54.1 of the Tax Code, which have developed in law enforcement practice and are reflected in the Letter of the Federal Tax Service dated March 10, 2021; the key provisions of the Letter are analyzed for their compliance with subsequent judicial practice, and the author's assessment of the issues under consideration is given.

Key words: tax reconstruction, technical company, VAT, income tax, economic feasibility, actual performer, calculation method.

Статья 54.1 в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) появилась в 2017 году и с тех пор вокруг ее толкования и применения ведутся ожесточенные споры.

Ученые и практики, в частности, спорят о том, насколько оправданно столь частое применение данной статьи налоговыми органами в рамках осуществляемых ими контрольных мероприятий.

Так, по мнению Д.В. Винницкого, доктрина обхода налогового закона, воплощенная в ст.54.1 НК РФ, является экстраординарным инструментом правового регулирования, который должен приводиться в действие лишь в строго ограниченных случаях, когда имеются реальные признаки создания схемы по уклонению от уплаты налогов. В остальных же случаях, которых подавляющее большинство, подлежат применению иные регулятивные нормы налогового законодательства [10, с. 44 - 57].

10 марта 2021 года Федеральная налоговая служба (далее – ФНС, налоговая служба) опубликовала Письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

Документ вызвал широкий общественный резонанс среди специалистов - учёных и практиков в сфере налогового права. Как следует из преамбулы Письма, правовые позиции, в нем отраженные, сформированы «по итогам



мониторинга правоприменительной практики, в том числе судебного разрешения споров» [1].

Действительно, читая разъяснения, мы видим ссылки на судебные акты Конституционного и Верховного Судов последних лет, и даже цитирование положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12.10.2006 г. (далее – ПП ВАС РФ № 53), впервые систематизировавшего подходы судов к оценке обоснованности налоговой выгоды.

С учетом того, что Письмо было опубликовано в публичном доступе, очевидно, его положения представляют собой официальную позицию ФНС по вопросу толкования ст.54.1 НК РФ и в силу централизованного характера организации деятельности налоговой службы в РФ подлежат применению всеми нижестоящими налоговыми органами. Данное обстоятельство должно учитываться налогоплательщиками при оценке налоговых последствий совершаемых ими действий.

С момента принятия Письма прошло уже чуть больше года. Ввиду этого большой интерес представляет вопрос: как суды восприняли этот документ? Поддержали ли они правовые подходы, сформулированные в Письме?

Для ответа на обозначенные выше вопросы проанализируем некоторые, наиболее интересные положения Письма и сопоставим их с правовыми позициями судов по наиболее знаковым делам, рассмотренным после 10 марта 2021 года.

Итак, обратимся к пп.10, 11 и 17-17.2 Письма. Здесь ФНС попыталась ответить на злободневный вопрос: вправе ли налогоплательщик, вступивший в отношения с недобросовестным контрагентом («технической компанией»), рассчитывать на реконструкцию его налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) и налогу на прибыль? Иными словами, должен ли налоговый орган в такой ситуации определить действительный размер налоговой обязанности налогоплательщика?



Судебная практика [2], сложившаяся до принятия рассматриваемого Письма, исходит из принципа экономической обоснованности налогообложения, закрепленного п. 3 ст. 3 НК РФ, в силу которого объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции [3]. По сути, это означает, что налогоплательщик должен уплатить налоги в таком размере, как если бы он не злоупотреблял своими правами.

А что же говорит нам Письмо? Так, по мнению ФНС, нереальная операция не влечет за собой налоговых последствий, в том числе в виде возможности получения налоговой выгоды, что прямо следует из п. 1 ст. 54.1 НК РФ, запрещающего уменьшать налоговую обязанность в случае искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Если же в реальности операции сомнений нет, для целей соблюдения подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ подлежит установлению лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке.

Но что, если фактический исполнитель неизвестен?

Здесь ФНС предлагает определять форму вины налогоплательщика: умысел, в том числе его знание о «техническом» характере контрагента, наличие цели неправомерного уменьшения налоговой обязанности или же неосторожность в виде непроявления должной осмотрительности при выборе контрагента. При умышленной форме вины налоговая реконструкция не проводится ни по НДС, ни по налогу на прибыль, а при неосторожной – НДС вычету не подлежит, а расходы по налогу на прибыль определяются расчетным методом (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Проблема применения расчётного метода – способа расчёта налоговых обязательств исходя из рыночных цен – была затронута в деле Камского завода ЖБИК [4], где суд признал возможность применения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ (при этом в самом судебном акте ссылки на данную норму не было, однако мотивировка суда свидетельствует именно о ее применении) в случае



неизвестности реального исполнителя и вне зависимости от того, имел ли место умысел плательщика на уклонение от уплаты налогов.

Стоит заметить, что эта позиция была сформирована задолго до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ. С учётом этого правоприменителю следует относиться к ней весьма критически как не позволяющей в должной мере отграничить последствия намеренного уклонения и неосторожного поведения.

А что по этому поводу думали суды в 2021 году? Знаковым делом по вопросу применения расчетного метода является спор с участием фирмы «Мери» [5].

В данном деле Верховный Суд Российской Федерации (далее - ВС РФ) полностью разделил мнение ФНС (без ссылки на Письмо) о необходимости применения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в случае неизвестности реального поставщика ввиду неоявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе своего контрагента.

По сути ВС РФ расширительно истолковал данную норму, распространив сферу ее регулирования не только на случаи противодействия налоговому контролю, прямо упомянутые в норме (недопуск инспекторов на территорию налогоплательщика, непредставление документов, отсутствие бухгалтерского и налогового учёта), но и на ситуацию получения необоснованной налоговой выгоды и необходимости оценки действий налогоплательщика по правилам ст. 54.1 НК РФ.

При этом неразрешенным остается вопрос о соотношении подп. 2 п. 2 ст. 54.1 и подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, а именно о том, нет ли догматических препятствий для применения расчетного метода при неизвестности реального исполнителя, если подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ прямо обуславливает возможность получения налоговой выгоды исполнением обязательства лицом по договору с налогоплательщиком или контрагентом налогоплательщика?



Эту проблему видит, в частности, Попкова Ж. Г. По ее мнению, «действенным являлась бы законодательная инициатива о внесении соответствующих изменений в ст. 54.1 НК РФ, например, с указанием того, что расходы по подоходным налогам в условиях применения ст. 54.1 НК РФ должны предоставляться по правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ» [11, с. 62 - 72].

Действительно, цель расчетного способа – определить действительные налоговые обязательства исходя из экономического содержания документально не подтвержденных, но реальных финансово-хозяйственных операций. С учетом этого п. 10 ПП ВАС №53, косвенно подтверждающий необходимость отказа в расходах и вычетах НДС при установленном факте реального исполнения сделки, но неизвестности исполнителя, противоречит основополагающему принципу налогового права, закрепленному п. 3 ст. 3 НК РФ.

Последствия непроведения «налоговой реконструкции» в тех случаях, когда она необходима, приводят к тому, что налогоплательщик уплачивает налогов больше, чем ему положено.

Проблема состоит в том, что налоговые органы, применяющие в рамках контрольных мероприятий положения ст. 54.1 НК РФ, понимают эти нормы как охранительные, т.е. определяющие состав налогового правонарушения, санкцией за которое является доначисление налогов в результате отказа в налоговой выгоде (расходах по налогу на прибыль и вычетах НДС, например), при том, что ст. 54.1 НК РФ текстуально находится в главе 8 Кодекса, посвященной вопросам исполнения налоговой обязанности, т.е. носит регулятивный характер. Составы же налоговых правонарушений содержатся в специальной главе 16 Кодекса.

Косвенно такой подход к данной норме подтверждается в одном из Писем ФНС [9].



Выходит, что налогоплательщик, уличенный в получении необоснованной налоговой выгоды, фактически дважды привлекается к ответственности: в виде отказа в вычетах и расходах и штрафа по п. 1 или п. 3 ст. 122 НК РФ.

Такая практика, очевидно, не соответствует цели ст. 54. 1 НК РФ как общей антиуклонительной нормы, хоть и направленной на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, но предполагающей необходимость определения действительного налогового обязательства [12, с. 22 - 25].

Таким образом, в каждом конкретном споре суду необходимо глубоко анализировать фактические обстоятельства дела, определять роль налогоплательщика в схеме по уклонению и на основе этих данных принимать решение о возможности налоговой реконструкции и её масштабах.

Интересным в контексте проблемы налоговой реконструкции является вопрос о возможности ее проведения в отношении НДС.

Позиция, устоявшаяся в судебной практике [6], заключается в том, что реконструкция по НДС невозможна, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Очевидно, в данном случае имеется в виду необходимость наличия счёта-фактуры, которого у налогоплательщика, попавшего в схему по неосмотрительности, или ее организовавшего, но не желающего раскрыть фактического исполнителя, как правило, нет.

ФНС в рассматриваемом Письме, говоря о возможности вычетов по НДС, предлагает различать две ситуации: когда реальный поставщик известен и когда он неизвестен.

В первом случае, говорит ФНС, налогоплательщик как при наличии умысла, так и при неосторожности вправе рассчитывать на вычеты исходя из параметров операций с реальным исполнителем. Во втором – вычеты не предоставляются в силу косвенного характера налога, очевидно, имея в виду, что



в силу неизвестности реального исполнителя невозможно установить факт декларирования и уплаты им НДС в бюджет.

Таким образом, в Письме налоговой службой впервые официально признана возможность реконструкции по НДС, а судебная практика эту идею поддержала.

Так, в деле общества «Спецхимпром» [7] ВС РФ подтвердил необходимость проведения налоговой реконструкции исходя из параметров реальных операций как по налогу на прибыль, так и по НДС.

Идея необходимости реконструкции по НДС абсолютно здравая, ведь, по сути, для целей определения действительного размера налоговых обязательств не имеет значение характеристика налога в качестве прямого или косвенного.

Интересно то, что ФНС в Письме не ссылается на отсутствие сформированного источника НДС как основание для отказа в его вычете покупателю [8].

Более того, в п. 21 Письма указано на то, что налогоплательщик не отвечает за нарушения налогового законодательства контрагентами первого и последующего звеньев в ситуации, когда он проявил должную осмотрительность при выборе своего непосредственного контрагента и не знал (не должен был знать) о нарушениях налогового законодательства предыдущими контрагентами. При таких обстоятельствах он вправе рассчитывать на получение вычета.

Иными словами, даже если реальный поставщик известен и есть документы по операциям с ним, налогоплательщику может быть отказано в вычете в случае, если в цепочке формирования добавленной стоимости, в которую входит такой поставщик, есть «технические компании», о которых знал налогоплательщик.

В целом можно сказать, что Письмо дало верный толчок к формированию практики, обеспечивающей баланс частных и публичных интересов.



К положительным моментам Письма, с нашей точки зрения, можно отнести признание права на налоговую реконструкцию (в том числе по НДС).

Особенно хочется отметить п. 20 Письма, который признал возможность учета расходов и вычетов по документам со спорным контрагентом в случае, если налогоплательщик при его выборе проявил должную осмотрительность, не знал и не мог знать о его «техническом» характере.

Более того, ФНС в такой ситуации не видит и состава налогового правонарушения (п. 1 и п. 3 ст. 122 НК РФ).

Положительную оценку данному пункту Письма дает А. В. Брызгалин. По его мнению, отсутствие сговора и должная осмотрительность – главные составляющие рецепта беспроблемной работы бизнеса в современных сложных экономических условиях [13, с. 16 - 25].

Что касается учета формы вины налогоплательщика при определении последствий получения необоснованной налоговой выгоды, подход, на наш взгляд, весьма оправданный.

Однако в условиях того, что «действующее законодательство РФ не содержит сложившейся целостной системы методов разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов» [14, с. 52- 59], налоговому органу зачастую достаточно трудно вне всяких разумных сомнений нормативно обосновать умысел плательщика. При этом, для доказывания неосторожности уже самому налогоплательщику необходимо «занимать активную процессуальную позицию» [15, с. 85 - 89].

Вместе с тем, учет формы вины позволяет не допустить ситуаций извлечения выгоды из незаконного и недобросовестного поведения, но такое разграничение не должно приводить к нарушению базового принципа налогового права – экономической обоснованности налогообложения.

Список литературы:



1. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
2. Определение ВС РФ от 30.09.2019 по делу № А05-13684/2017 // СПС «Консультант Плюс».
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 11.
5. Определение ВС РФ от 19.05.2021 по делу № А76 46624/2019 // СПС «Консультант Плюс».
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
7. Определение ВС РФ от 15.12.2021 по делу № А40-131167/2020 // СПС «Консультант Плюс».
8. Определение ВС РФ от 25.01.2021 по делу № А76-2493/2017 // СПС «Консультант Плюс».
9. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
10. Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44 - 57.



11. Попкова Ж. Г. Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия // Вестник арбитражной практики. 2018. № 5. С. 62 - 72.

12. Харитонов И. В. Применение расчетного метода при недобросовестности налогоплательщиков // Налоги. 2020. № 3. С. 22 - 25.

13. Брызгалин А. В., Мачехин В. А., Шевелёва Н. А. и др. Злоупотребление правами налогоплательщика: грядет перезагрузка? // Закон. 2021. № 4. С. 16-25.

14. Винницкий Д. В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал российского права. 2006. № 11. С. 52-59.

15. Раков И. А. Распределение бремени доказывания по спорам о правовой квалификации налоговыми органами доходов и операций налогоплательщика // Бизнес, Менеджмент и Право. 2016. № 3-4. С. 85 - 89.