

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2019, №1, Том 11 / 2019, No 1, Vol 11 <https://esj.today/issue-1-2019.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/70ECVN119.pdf>

Статья поступила в редакцию 03.03.2019; опубликована 22.04.2019

Ссылка для цитирования этой статьи:

Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54.1 НК РФ: практика применения // Вестник Евразийской науки, 2019 №1, <https://esj.today/PDF/70ECVN119.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Alexandrova N.V., Zotikov N.S. (2019). Article 54.1 of the tax code of the Russian Federation: practice of application. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 1(11). Available at: <https://esj.today/PDF/70ECVN119.pdf> (in Russian)

Работа выполнена в рамках гранта РФФИ №18-010-00357/18 на тему «Совершенствование налогового-бюджетного механизма и его влияние на экономику региона» на 2018–2021 гг.

УДК 34:336.2(470)

ББК Х402.23(2Рос)

Александрова Надежда Владимировна

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия
Доцент кафедры «Гражданско-правовых дисциплин»
Кандидат юридических наук
E-mail: nadyaalex@list.ru

Зотиков Николай Зотикович

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия
Доцент кафедры «Финансов, кредита и экономической безопасности»
Кандидат экономических наук
E-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Статья 54.1 НК РФ: практика применения

Аннотация. Как известно, все налоги, действующие в Российской Федерации, исчисляются умножением налоговой базы на ставку налога. Налоговая база исчисляется налогоплательщиками самостоятельно по итогам налогового периода на основании данных бухгалтерского или налогового учета. Таким образом, налоговая база является важнейшим элементом налога, с применением которого и рассчитывается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Именно с этим элементом связаны возможности оптимизации налогообложения, налогового планирования. Выделяются следующие этапы налогового планирования. Этап 1 (1990–1999 гг.): налоговое планирование в виде уклонения от уплаты налогов. Этап 2 (2000–2003 гг.): налоговое планирование как возможность законной минимизации налоговых платежей. Этап 3 (2004–2005): налоговое планирование как совокупность методов оптимизации налоговых потоков. Этап 4 (2006 – октябрь 2017 г.): налоговый менеджмент и «налоговая выгода». Введенный в связи с этим ФНС России 12-й критерий самостоятельной оценки рисков «Ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском», преобладал в указанный период в деятельности налоговых органов. Этот этап характеризуется жестким администрированием, направленным на навязывание налогоплательщику получения им необоснованной налоговой выгоды, в результате чего отказывали в вычете «входного» НДС, что резко усиливало налоговую нагрузку на налогоплательщиков. На смену необоснованной налоговой выгоде, введенной постановлением Пленума ВАС РФ, пришла статья 54.1. Статья 54.1 НК РФ содержит совершенно новые правила: в ней четко указано, что является злоупотреблением правом налогоплательщиком, и при соблюдении каких условий налогоплательщик может учесть

произведенные затраты в расходах и принять к вычету суммы уплаченного «входного» НДС при приобретении материальных ценностей. Таким образом, провозглашен отказ от термина «необоснованная налоговая выгода», которым в течение длительного времени руководствовались суды и налоговые органы. Новый этап в налоговом планировании направлен, прежде всего, на дальнейший поиск компромисса между интересами налогоплательщиков и государства. Что ждет налогоплательщиков от введения новшества: улучшится или ухудшится положение налогоплательщика, как налоговые органы и суды реагируют на произошедшие изменения? В статье сделана попытка ответить на эти вопросы, опираясь на краткосрочную практику применения нововведений.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода; налоговые проверки; должная осмотрительность; реальность сделки; арбитражная практика; объект налогообложения; налоговая база; обязательство по сделке; доказательства; налоговые вычеты; кассационная жалоба

Начало применения положений статьи 54.1 НК РФ

Целью предпринимательской деятельности является получение прибыли. Цель государства, напротив, состоит «в максимально возможном обеспечении поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней» [7]. В настоящее время «поиск баланса интересов государства и бизнеса в большей мере переносится в сферу налогового администрирования» [5]. За последнее время в сфере регулирования бухгалтерского учета происходят многочисленные изменения, «существенно влияющие на правила налогообложения организаций, на усиление налогового контроля экономических субъектов» [9]. Различия интересов бизнеса и государства вынуждают государство искать компромисс, направленный «на постепенный переход государства от реализации сугубо фискальной функции к формированию налоговой политики, призванной способствовать повышению деловой активности бизнеса» [4]. Принятой статьей 54.1 НК РФ провозглашен совершенно новый подход к вопросам формирования налоговой базы.

Со вступлением в действие ст. 54.1 НК в арбитражной практике наметились следующие тенденции [3].

1. дела по оспариванию решений налоговых органов по проверкам, проведенным до появления статьи 54.1 НК РФ, рассматриваются с учетом положений постановления Пленума ВАС РФ № 53;
2. суды отказывают в применении положений статьи 54.1 НК РФ в отношении проверок, проведенных до вступления в силу указанной статьи.

Приведем примеры, касающиеся первой тенденции.

1. В деле, рассмотренном Верховным Судом РФ¹, решение налогового органа основано на выводе о неправомерности применения обществом вычетов по НДС, произведенных по хозяйственным операциям с контрагентами, при выборе которых обществом не проявлено должной осмотрительности, документы являются недостоверными, они не подтверждают реальность сделки по выполнению подрядных работ контрагентами.

2. Представленные обществом доказательства свидетельствуют о выполнении работ иными организациями, а не контрагентом общества. Принимая во внимание транзитное движение денежных средств по счетам контрагента в целях их обналичивания, а также с учетом

¹ Определение от 27 апреля 2018 г. № 310-КГ18-4028.

показаний свидетелей, основываясь на оценке представленных документов суды пришли к выводу об отсутствии реальной сделки².

3. ООО обладает признаками номинальной организации, необходимого имущества, транспортных средств и персонала не имеет, хозяйственных расходов не несет, налоговую обязанность исчисляет в минимальном объеме. Руководитель не участвует в деятельности организации. Истребование документов, устанавливающих правоспособность общества, проверка его регистрации в ЕГРЮЛ не может считаться достаточным подтверждением добросовестности поставщика, возможности надлежащего выполнения им договорных обязательств³.

4. Судами установлено отсутствие у общества персонала, основных средств, отсутствие платежей по банковским счетам на аренду помещений, складских помещений, оплату коммунальных услуг и пр., представление «нулевой» налоговой отчетности. Доказательств того, что ИП при заключении договора с контрагентом проявил должную осмотрительность, в материалы дела не представлено⁴.

Как свидетельствует приведенная арбитражная практика, суды при рассмотрении налоговых споров, возникших до вступления в силу Закона № 163-ФЗ, отказывают налогоплательщикам в удовлетворении заявленных требований, обосновывая свое мнение со ссылкой на положения Постановления № 53.

Отдельные налогоплательщики, не соглашаясь с принятыми решениями, ссылаются на необходимость применения положений статьи 54.1 НК РФ при принятии решений по проверкам, проведенным до вступления в силу Закона № 163-ФЗ. Однако с такой позицией суды не соглашаются. Приведем примеры.

1. Ссылка общества на необходимость применения положений статьи 54.1 НК РФ к проверкам, начатым до ее введения, признана ошибочной⁵.

2. По мнению ИП статья 54.1 НК РФ норма имеет обратную силу, поскольку улучшается положение налогоплательщика, устанавливаются дополнительные гарантии защиты его прав.

Суд установил, что контрагенты по месту государственной регистрации не находятся и по поручениям инспекции об истребовании документов не представили документы по взаимоотношениям с ИП; руководитель контрагента на допрос в инспекцию не явился, контрагенты не имеют материальные и трудовые ресурсы, не выплачивают заработную плату.

Из положений разделов 5, 5.1, 5.2 Кодекса (пункт 5 статьи 82 НК РФ) не следует, что положения статьи 54.1 НК РФ как-то улучшают положение налогоплательщика⁶.

3. В жалобе, поданной в Конституционный Суд РФ⁷, гражданин Куркин Н.Н. оспаривает конституционность ч.2 ст.2 закона №163-ФЗ, согласно которой положения п.5 ст.

² Определение ВС РФ от 10 июля 2018 г. № 302-КГ18-8964.

³ Определение ВС РФ от 5 июня 2018 г. № 309-КГ18-5266.

⁴ Постановление АС ВСО от 30 июля 2018 г. №Ф02-2864/18.

⁵ Определение ВС РФ от 6 августа 2018 г. №302-КГ18-10825, Определение ВС РФ от 2 марта 2018 г. № 309-КГ18-199, Постановление АС ВСО от 30 июля 2018 г. №Ф02-2864/18.

⁶ Постановление АС ВВО от 4 июня 2018 г. №Ф01-1908/18 по делу №А79-5339/2017.

⁷ Определение Конституционного суда Российской Федерации от 29 мая 2018 г. № 1152-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевича на нарушение конституционных прав частью 2 статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

82 НК РФ применяются по отношению к проверкам, начатым после вступления в силу указанного закона.

Налоговый орган сделал вывод об осуществлении фиктивных хозяйственных операций. Суд, соглашаясь с налоговым органом, установил противоречивость и недостоверность представленных налогоплательщиком документов.

По мнению Куркина Н.Н., в его деле должны были быть применены нормы статьи 54.1 НК РФ во взаимосвязи с пунктом 5 статьи 82 Кодекса, которые, как полагает заявитель, улучшают положение налогоплательщиков, в том числе в вопросе о доказывании осмотрительности при выборе контрагентов по сделке. В то же время оспариваемая часть 2 статьи 2 закона № 163-ФЗ позволяет применять названные законоположения только к налоговым проверкам, проводимым после вступления в силу данного Федерального закона. В связи с этим заявитель усматривает несоответствие оспариваемой нормы статьям 19, 55, 57 Конституции РФ.

КС РФ не принял жалобу Куркина Н.Н. к рассмотрению. По его мнению, «акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (пункт 1 ст. 5 НК РФ). С учетом этого, оспариваемое законоположение не нарушает конституционные права и свободы заявителя.

Таким образом, закон, принятый 18.07.2017, в силу п.1 ст. 5 НК РФ вступает в силу с 19 августа 2017 года, то есть по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. При этом законодатель не применил положения п.3 ст. 5 НК РФ о придании обратной силы положений закона в случае улучшения положений налогоплательщика.

В данном случае указанным законом не уменьшается ставка налога, не исключается какая-либо обязанность налогоплательщика, что затрудняет утверждать: ухудшается или улучшается положение налогоплательщика с принятием данного закона.

Новые положения применяются к проверкам, назначаемым после 19.08.2017, а не к фактам хозяйственной жизни, совершаемым после этой даты. Получается, как бы статье 54.1 НК уже придана обратная сила.

Как указывает ФНС России⁸, позиция ФНС России о невозможности применения положений Закона № 163-ФЗ при оспаривании решений налоговых органов по результатам начатых до вступления в силу данного закона налоговых проверок поддержана арбитражными судами всех округов, а также Верховным судом РФ, Конституционным Судом РФ. На дату издания указанного письма Верховным судом РФ вынесено 16 определений, связанных с применением статьи 54.1 НК РФ, в которых отказано в передаче кассационных жалоб для рассмотрения в Судебную коллегию по экономическим спорам.

ФНС России⁹ поручает налоговым органам доводить до суда (устно и письменно) указанную позицию.

Применение положений статьи 54.1 НК РФ

Пункт 1 указанной статьи запрещает «уменьшать налоговую базу и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни,

⁸ Письмо от 5 июля 2018 г. № СА-4-7/12933(а).

⁹ Письмо №СА-4-7/20116С.

об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика».

ФНС России отмечает, что эти положения можно применять в случаях, когда налоговым органом доказан умысел в действиях налогоплательщика, связанный с сознательным искажением вышеупомянутых сведений в целях ухода от налога (неотражение выручки от реализации, завышение затрат по несовершенным сделкам и т. п.), занижением установленных налоговых ставок, необоснованным применением налоговых льгот и специальных налоговых режимов, неисполнением обязанностей налогового агента (неудержанием и перечислением НДС), НДС) и др.

При этом налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, «осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия)» (пункт 2 ст. 110 НК РФ).

Об умыслах в действиях налогоплательщика можно говорить тогда, когда установлены факты, подтверждающие зависимость и подконтрольность участников, участвующих в сделке, согласованность в их действиях с целью отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения.

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п.1 ст. 54.1 НК РФ, уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль и принять к вычету сумму «входного НДС можно в случае, если соблюдены одновременно следующие условия:

1. в качестве основной цели сделки является не налоговая оптимизация (минимизация), а разумная деловая цель;
2. стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, обязательство по сделке исполнено.

В связи с этим, ФНС России рекомендует налоговым органам доказывать, что:

- целью сделки являлось получение налоговой выгоды;
- сделка исполнена не стороной договора.

При этом подписание первичных документов неустановленным лицом, нарушение контрагентом налогового законодательства не могут служить самостоятельным основанием для признания неправомерным уменьшения налоговой базы.

Данные критерии закреплены в ст. 54.1 НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам [2].

Как подтвердить должную осмотрительность

Налоговики в силу присущих им фискальной функции, как и в условиях действия постановления №53, так и сейчас будут пытаться искать доказательства, чтобы отказать налогоплательщику в принятии расходов на затраты и в вычете НДС. Это связано с некоторой трансформацией вектора налоговых споров не в пользу налогоплательщика. Не первый год «трендом налоговых споров является необоснованная налоговая выгода, должная осмотрительность, реальность хозяйственных операций» [6].

Конечно, положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков осуществлять свою хозяйственную деятельность, использовать законные методы оптимизации

налога так, «чтобы налоговые обязательства были минимальными, однако сделка не должна быть лишена хозяйственного смысла»¹⁰.

Из статьи 54.1 НК можно сделать вывод, что если контрагент налогоплательщика нарушает законодательство о налогах и сборах, то это не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания принятия на расходы и к вычету неправомерным, а в совокупности с другими обстоятельствами – может, и этим налоговики будут пользоваться.

В связи с этим, как и раньше, на первое место выходит надежность контрагента.

В настоящее время нет четкого понимания, какой конкретно документ (пакет документов) подтверждает надежность контрагента и проявленную налогоплательщиком осмотрительность при его выборе.

На вопрос: какой пакет документов необходимо запросить у контрагента, чтобы налогоплательщик подтвердил свою должную осмотрительность и осторожность по выбору контрагента, ФНС сообщает следующее¹¹. Статья 54.1 НК РФ не расширяет полномочия налоговых органов по сбору доказательственной базы.

Понятия, отраженные в постановлении №53, включая понятия «должная осмотрительность», «недобросовестность налогоплательщика», и развитые в сложившейся судебной практике, не должны использоваться при проведении проверок после дня вступления в силу указанного закона [3].

ФНС России в связи со вступлением в силу ст. 54.1 НК¹² налоговым органам даны рекомендации по применению положений указанной статьи, которые также могут использоваться и налогоплательщиками. Кроме того, налоговики рекомендуют использовать открытую информацию. Федеральным законом¹³ снят режим налоговой тайны в отношении следующих сведений организаций: о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам; о налоговых правонарушениях; о специальных налоговых режимах, применяемых организацией; о среднесписочной численности работников организации; о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. В настоящее время ФНС России поэтапно реализует план по размещению информации на своем сайте:

- с 1 августа 2018 г. опубликованы сведения о среднесписочной численности компаний за 2017 год, спецрежимах по состоянию на 31 декабря 2017 года; об участии в КГН по состоянию на 31 декабря 2017 года;
- с 1 октября 2018 года – сведения о доходах и расходах 2017 года; о суммах налогов, сборов, страховых взносов, уплаченных в 2017 году;
- с 1 декабря 2018 г. – сведения о суммах недоимки, задолженности по налогам и сборам организаций, а также сведения о наличии налоговых правонарушений.

В ноябре 2018 года заработал сервис для отслеживания изменений в ЕГРЮЛ и ЕГРИП по контрагентам.

¹⁰ Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123(а).

¹¹ Письмо от 18.05.2018 № ЕД-4-2/952(а).

¹² Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123(а).

¹³ Федеральный закон от 1 мая 2016 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В соответствии с распоряжением ФНС России¹⁴ разработан электронный сервис «Прозрачный бизнес», предоставляющий возможность получить сводную информацию об организации, включающую в себя сведения, указанные в пункте 1.1 статьи 102 НК РФ, а также сведения из ЕГРЮЛ, из реестра дисквалифицированных лиц, из единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства и др.

**Пленум ВАС РФ № 53 и статья 54.1 НК РФ:
улучшение или ухудшение положения налогоплательщика**

Налоговые органы считают, что ст. 54.1 НК РФ не улучшает правовое положение налогоплательщика и не устанавливает дополнительные гарантии защиты их прав, но и не расширяют полномочия налоговых органов по сбору доказательственной базы. При этом сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом¹⁵.

Налогоплательщики же, полагая, что нормы статьи 54.1 НК РФ улучшают положение налогоплательщика, в кассационных жалобах просят применить положения ст. 54.1 НК в отношении проверок, проведенных до вступления в силу Закона № 163-ФЗ.

Не имея возможности оценить в количественном измерении, ответить на данный вопрос трудно. Тем более судебной практики по рассмотрению дел по проверкам, законченным после 19.08.2017 г., нет.

Как правило, как положения постановления Пленума ВАС РФ № 53, так и положения ст. 54.1 НК РФ направлены в основном на администрирование двух налогов, исчисляемых с выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

Таблица 1

Консолидированный бюджет РФ, млн руб.

Годы	ВВП, млрд руб.	Налоговые доходы, всего	НДС на товары, реализуемые в РФ	Доля НДС в налоговых доходах, %	Доля НДС в ВВП, %	Налог на прибыль	Доля налога на прибыль, %
2008	41429	10101805,7	998680,7	9,9	2,41	2513172,1	24,9
2009	39101	7372537,5	1176908,8	16,0	3,0	1264644,3	17,2
2010	46309	8963359,7	1329086,7	14,8	2,87	1774571,1	19,8
2011	59698	11276564,8	1753575,8	15,6	2,94	2270544,7	20,1
2012	66927	12653062,0	1886446,1	14,9	2,82	2355702,6	18,6
2013	71017	13030578,5	1868499,3	14,3	2,63	2071885,0	15,9
2014	77945	14413822,3	2188839,9	15,2	2,81	2375320,3	16,5
2015	80804	15515794,7	2448541,4	15,8	3,03	2598982,8	16,8
2016	86044	16308216,8	2657659,5	16,3	3,09	2770320,6	17,0
2017	92819	19276896,9	3070225,5	15,9		3290131,8	17,1
2017 г. к 2008 г., %	224,0	190,8	307,4			130,9	

Составлено авторами на основании Отчета об исполнении консолидированного бюджета РФ и государственных внебюджетных фондов <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheto/>

¹⁴ Распоряжение руководителя ФНС России № 292 от 28 декабря 2016 г.

¹⁵ Письмо ФНС России от 31.1.2017 №ЕД-4-9/22123(а).

Из данных таблицы 1 следует, что в 2017 году по сравнению с 2008 годом объем ВВП с 41 429 млрд руб. увеличился до 92 819 млрд руб., или в 2,2 раза. Налоговые доходы за анализируемый период увеличились с 10 101 805,7 млн руб. до 19 276 896,9 млн руб., или на 90,8 %, в том числе НДС на товары, реализуемые в РФ, – с 998 680,7 млн руб. до 3 070 225,5 млн руб., или более 3 раз, при этом доля НДС в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ с 9,9 % в 2008 г. увеличилась до 15,9 % в 2017 г., доля НДС в величине ВВП – с 2,41 % до 3,09 %. В то же время величина налога на прибыль увеличилась с 2 513 172,1 млн руб. в 2008 г. до 3 290 131,8 млн. руб. в 2017 году, или на 30,9 %, что значительно меньше роста ВВП (224,0 %) и НДС (307,4 %). Причем доля налога на прибыль организаций в величине налоговых доходов консолидированного бюджета РФ с 24,9 % в 2008 г. снизилась до 17,1 % в 2017 г.

Как установлено п.1 ст. 146 НК РФ, объектом налогообложения НДС признается в том числе реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также ввоз товаров на территорию РФ. Учитывая то, что от выручки зависит НДС от реализации товаров на территории РФ, в таблице приведены данные о суммах НДС на товары, реализуемые на территории РФ. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как разница между суммой налога, предъявленной покупателю, и суммой налога, полученной от поставщика товаров (работ, услуг). При исчислении суммы налога применяется пропорциональный метод, то есть сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, меняется пропорционально изменению налоговой базы.

Как следует из приведенных данных, за анализируемый период объем ВВП увеличился в 2,2 раза, налоговые доходы – на 90,8 %, в том числе НДС вырос более 3 раз, налог на прибыль – лишь на 30,9 %. При этом доля НДС в ВВП с 9,9 % в 2008 г. увеличилась до 15,9 % в 2017 г., доля налога на прибыль, наоборот, уменьшилась с 24,9 % до 17,1 %. Это связано со следующим.

С принятием постановление Пленума ВАС РФ № 53 критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, дополнены п.12 «Ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском»¹⁶. Положения постановления № 53 налоговыми органами применялись преимущественно по отношению к НДС. Суды утверждали, что нормы главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и 25 «Налог на прибыль организаций» являются императивными, и положения, предусмотренные для одного налога, не должны применяться в отношении другого налога. Увеличение величины НДС (более 3 раз) темпами, намного превышающими рост ВВП (в 2,2 раза), налога на прибыль (на 30,9 %) объясняется тем, что, выездные налоговые проверки, проводимые налоговыми органами, в основном сводились к навязыванию налогоплательщикам получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем отказывали в вычете НДС.

Положения статьи 54.1 НК РФ касаются как НДС, так и налога на прибыль, это предусмотрено самим законом.

Новая статья 54.1 НК не является по своему лексическому тексту нормой о запрете на злоупотребление налоговыми правами, хотя и преследует цель противодействовать незаконной оптимизации налогообложения.

КС РФ в постановлении от 16.07.2004 № 14-П указывал, что в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями ст. 15 и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен не только обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц, но и одновременно – надлежащий правовой характер

¹⁶ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333(а).

деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

С введением в действие ст. 54.1 НК РФ именно налогоплательщик отныне должен, во-первых, не допускать отражение фиктивных сделок (операций), и, во-вторых, проверять исполнение обязательства конкретно своим контрагентом (или иным лицом, на которое исполнение обязательства возложено должником в порядке, установленном в ст. 313 ГК РФ. Но даже при отсутствии этих признаков налогоплательщик отвечает за им созданные различные искусственные налоговые схемы, и особенно с любыми аффилированными к нему лицами, если они направлены на неуплату, уменьшение либо зачет налогов. Другими словами, «реальность» лиц и «реальность» сделок не будет иметь никакого значения, если их совокупность свидетельствует о наличии у налогоплательщика недобросовестной налоговой цели – уменьшить уплату налога.

Гарантией того, что положение налогоплательщика с введением в действие ст. 54.1 НК РФ не ухудшится, по нашему мнению, является следующее:

- понятия необоснованной налоговой выгоды, развитые в сложившейся судебной практике, не должны использоваться в рамках проводимых после 19.08.2017 проверок;
- положения п.2 ст. 54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев. Претензии налогового органа возможны «только при доказывании последним факта нереальности исполнения сделки контрагентом налогоплательщика и несоблюдении им установленных п.1 ст. 54.1 условий» [8];
- ФНС России рекомендует налоговым органам учитывать, что ст. 54.1 НК РФ не расширяет полномочия налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем будут продолжать действовать ранее действовавшие законодательно предусмотренные процедуры по сбору, оценке доказательств;
- доказать факт нарушения условий принятия затрат к расходам и вычету НДС является обязанностью налогового органа при проведении мероприятий налогового контроля.

Таким образом, и в дальнейшем будет сохранен принцип презумпции добросовестности налогоплательщика (он считается невиновным, пока не доказано обратное);

- в актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт ст. 54.1 НК РФ;

- как указывает ФНС России ¹⁷, законодателем закреплены положения, исключаящие из практики налоговых органов формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов. При этом такое оценочное понятие, как «непроявление должной осмотрительности» НК РФ не предусмотрено. Поэтому формальные претензии к контрагентам (например, нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленными лицами) при отсутствии фактов, опровергающих реальность сделок, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и налоговых вычетах по сделкам. Но полученные налоговыми

¹⁷ Письмо ФНС России №СА-4-7/16152(а).

доказательства нереальности произведенных налогоплательщиком операций рассматривается как нарушение положений ст. 54.1 НК РФ, что влечет негативные последствия.

В заключение отметим следующее.

Успех любого нововведения, как показывает практика, зависит от того, как понимают эти положения участники налоговых отношений: налоговые органы и налогоплательщики.

Подп. 2 п.2 ст. 54.1 НК РФ предусматривает право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль и принять к вычету сумму «входного» НДС, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, **заключенного с налогоплательщиком**, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Таким образом, здесь четко указано, что должно быть исполнено обязательство по поставке товара налогоплательщику, а не обязательство по уплате налога в бюджет контрагентом, как пытаются трактовать налоговые органы на местах. Очень важно закрепить положение о том, что налогоплательщик не отвечает за контрагента. Должно быть сохранено и соблюдено положение о том, что суммы «входного» НДС принимаются к вычету при соблюдении трех условий: товар оприходован, имеется в наличии правильно оформленный счет – фактура, использование приобретенных ценностей в деятельности, облагаемой НДС, конечно, если доказана реальность сделки по их приобретению.

ЛИТЕРАТУРА

1. Волков А.В. Новые пределы прав налогоплательщика (ст. 54.1 НК РФ) и признаки необоснованной налоговой выгоды в предпринимательской деятельности. <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/970528.html>.
2. Егорова С.И. И снова о статье 54.1 НК РФ <http://base.garant.ru/77718486/>.
3. Зобова Е.П. Применение положений ст.54.1 НК РФ: точка поставлена <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/970528.html>.
4. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды – к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2018. №1. С. 32–41.
5. Петухова Н.В. Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов / Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 1. – С. 41–45.
6. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Трансформация экспертизы в налоговом контроле // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 5. – С. 41–48.
7. Ряховский Д.И., Крицкий В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №1. – С. 41–48.
8. Фирфарова Н.В. Статья 54.1 НК РФ: инструкция по применению от ФНС <http://www.respectrb.ru/node/16674>.
9. Хоружий Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – № 5. – С. 17–22.
10. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров. М.: Юрайт, 2014. – 279 с.

Alexandrova Nadezhda Vladimirovna

Chuvash state university named I.N. Ulyanov, Cheboksary, Russia
E-mail: nadyaalex@list.ru

Zotikov Nikolai Sadikovic

Chuvash state university named I.N. Ulyanov, Cheboksary, Russia
E-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Article 54.1 of the tax code of the Russian Federation: practice of application

Abstract. As you know, all taxes in force in the Russian Federation are calculated by multiplying the tax base by the tax rate. The tax base is calculated by taxpayers on their own at the end of the tax period on the basis of accounting or tax accounting data. Thus, the tax base is the most important element of the tax, which is used to calculate the amount of tax payable to the budget. This element is associated with the possibility of optimizing taxation and tax planning. The following stages of tax planning are distinguished. Stage 1 (1990–1999): tax planning in the form of tax evasion. Stage 2 (2000–2003): tax planning as an opportunity to legally minimize tax payments. Stage 3 (2004–2005): tax planning as a set of methods to optimize tax flows. Stage 4 (2006 – October 2017): tax management and "tax benefit". The 12th criterion of independent risk assessment "Conducting financial and economic activities with high tax risk" introduced by the Federal tax service of Russia during this period prevailed in the activities of the tax authorities. This stage is characterized by strict administration aimed at imposing an unjustified tax benefit on the taxpayer, as a result of which the deduction of "input" VAT was denied, which sharply increased the tax burden on taxpayers. Article 54.1 replaced the unjustified tax benefit introduced by the resolution of the Plenum of the SAC of the Russian Federation. Article 54.1 of the tax code contains completely new rules: it clearly States what is an abuse of the right by the taxpayer, and under what conditions the taxpayer can take into account the costs incurred in expenses and deduct the amount of paid "input" VAT when purchasing tangible assets. Thus, the term "unjustified tax benefit", which has long been used by the courts and tax authorities, has been repudiated. The new stage in tax planning is aimed primarily at further search for a compromise between the interests of taxpayers and the state. What awaits taxpayers from the introduction of innovation: will the situation of the taxpayer improve or worsen, how do tax authorities and courts react to the changes? The article attempts to answer these questions, based on the short-term practice of innovation.

Keywords: unjustified tax benefit; tax audits; due diligence; transaction; arbitration practice; the tax object; tax base; the obligation on the transaction; evidence; tax deductions; appeal