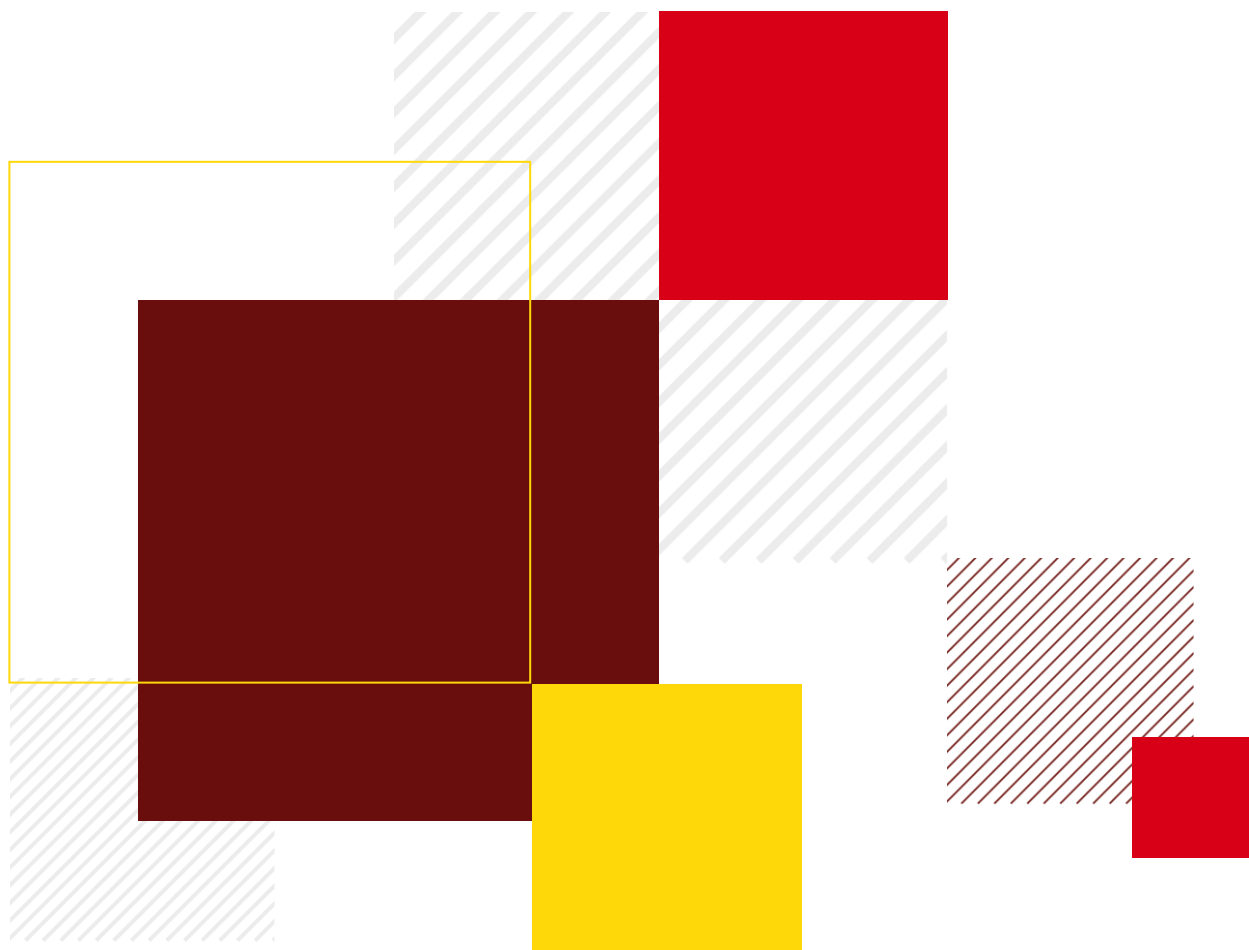




Андрей  
Городисский  
и Партнеры



Информационный меморандум

# Пределы осуществления прав налогоплательщика

Ноябрь '17

# Пределы осуществления прав налогоплательщика: первые шаги в применении ст. 54.1 НК РФ

Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 163) в Налоговый кодекс введена статья 54.1, посвященная пределам осуществления прав налогоплательщика. За непривычной формулировкой скрывается хорошо известная абсолютному большинству налогоплательщиков концепция “обоснованности налоговой выгоды”, которой впервые в истории российского налогового права придано законодательное закрепление. Несмотря на небольшой срок с вступления данной поправки в силу (с 19 августа 2017 г.), накоплен определенный опыт применения данной статьи судами, а Федеральной налоговой службой опубликовано несколько писем, раскрывающих подходы к ее толкованию.

## Что изменилось для налогоплательщиков с появлением ст. 54.1 НК РФ?

Положения ст. 54.1 НК РФ в целом воспроизводят, хотя и на невысоком уровне юридической техники, основные принципы противодействия налоговым злоупотреблениям, заложенные в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – ППВАС № 53). В частности, новые нормы Налогового кодекса запрещают уменьшение налоговой обязанности в результате “искажения фактов хозяйственной жизни” (то есть, по сути, запрещают учитывать расходы и налоговые вычеты, являющиеся результатом притворных и мнимых сделок, и получать налоговые льготы, если условия получения этих льгот выполнены фиктивно), а также учет налоговых последствий операций, основной целью которых является уменьшение налоговых обязательств (то есть, в терминах ППВАС № 53, налоговая выгода). В то же

время, есть и существенные отличия в оценке обстоятельств, которые влекут отказ в получении такой налоговой выгоды.

## В лучшую сторону

Несмотря на то, что ст. 54.1 НК РФ прямо не указывает на обязательность наличия умысла в злоупотреблении правами налогоплательщика, использованные в ней формулировки позволяют сделать вывод о том, что законодатель установил в ней критерии оценки действий самого налогоплательщика, и, соответственно, не планировал отказывать в налоговых вычетах и расходах налогоплательщикам, не имевшим умысла на уклонение от налогообложения. На это указывает и ФНС России, отмечая, что запрет на уменьшение налоговой обязанности в результате искажения сведений применяется в случае умышленных действий налогоплательщика, направленных на такое искажение. Доказывание умысла по делам о злоупотреблении правами налогоплательщиков признается ФНС обязательным<sup>1</sup>.

Не содержит ст. 54.1 НК РФ и указания на возможность предъявления налогоплательщику претензий в связи с действиями поставщиков второго и последующих уровней – если, конечно, не доказан охват действий этих поставщиков умыслом налогоплательщика. ФНС России отдельно указывает, что законодатель отказался от использования оценочного понятия "непроявление должной осмотрительности" и не предусматривает для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев<sup>2</sup>.

Таким образом, ФНС России ориентирует налоговые органы на недопустимость перекладывания на налогоплательщика ответственности за действия его поставщиков в

---

<sup>1</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"

<sup>2</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@

отсутствие противоправного умысла самого налогоплательщика. Аналогичным образом ст. 54.1 НК РФ начали применять и суды<sup>3</sup>.

## В худшую сторону

Самым заметным отличием от подходов ППВАС № 53 является императивное требование п. 2 ст. 54.1 НК РФ об исполнении обязательств по сделке (операции) лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Данное положение означает, что налоговые органы откажут налогоплательщику в учете расходов и налоговых вычетов по НДС, если найдут подтверждение того, что поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг осуществлены не непосредственным контрагентом налогоплательщика, а иным лицом, если контрагент “первого звена” не оформил свои отношения с третьими лицами. Таким образом, сложившаяся ранее положительная для налогоплательщиков практика, позволявшая учесть, как минимум, расходы по налогу на прибыль при условии фактического получения товаров (работ, услуг) от “недобросовестного” поставщика, станет невозможной.

Второй негативной новостью является то, что законодатель отошел от закрепленного в ППВАС №53 принципа реконструкции налоговых последствий, то есть расчета налоговой обязанности таким образом, как если бы операции совершались бы ради разумной хозяйственной цели, а не налоговой выгоды. Вместо этого, как следует из буквального толкования пп. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ, налогоплательщику будет оказано в налоговых вычетах и учете расходов в полном объеме по тем операциям, в которых налоговый орган усмотрит направленность на получение налоговой выгоды или установит, что контрагент фактически не мог осуществить спорную поставку. На таком толковании настаивают и налоговые органы<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> См., например: Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 октября 2017 г. по делу N А63-232/2017

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@

Кроме того, п. 3 ст. 54.1 НК РФ приведен закрытый перечень обстоятельств, которые традиционно рассматриваются налоговыми органами как косвенное свидетельство уклонения от уплаты налога, но при этом не признаются законом в качестве самостоятельного основания для отказа в уменьшении налоговой обязанности. Целью этого перечня является недопущение формального подхода к оценке обстоятельств, с которыми ст. 54.1 НК РФ связывает отказ в предоставлении налоговой выгоды; сам же этот перечень в усеченном виде заимствован из ППВАС № 53, но при этом существенно сокращен и сформулирован как исчерпывающий. В результате, в действующий перечень не вошли такие обстоятельства, как взаимозависимость участников сделки, вовлечение посредников в хозяйственные операции, транзитные платежи. С учетом того, что ФНС не планирует более руководствоваться подходами, выработанными ППВАС №53<sup>5</sup>, можно предположить, что эти обстоятельства будут активно использоваться налоговыми органами при обосновании злоупотребления правами налогоплательщика.

Кроме того, выше отмечалось, что ФНС РФ подчеркивает, что отказ в уменьшении налоговой обязанности по основаниям, предусмотренным ст. 54.1 НК РФ, возможен только в случае наличия у налогоплательщика умысла. С одной стороны, это повышает “стандарт доказывания” в налоговых спорах, с другой – с учетом подхода налогового ведомства и Следственного комитета России<sup>6</sup> - может привести к тому, что любая налоговая претензия, обоснованная ст. 54.1 НК РФ, будет рассматриваться следственными органами как информация о признаках преступления.

## Действие во времени

Закон №163 указывает, что положения ст. 54.1 НК РФ применяются в ходе налоговых проверок, начатых после вступления данной статьи в силу. Таким образом, они могут быть ретроспективно применены к налоговым периодам 2014-2017 годов. Необходимо учитывать при этом, что закон, ухудшающий положение налогоплательщика, обратной

---

<sup>5</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"

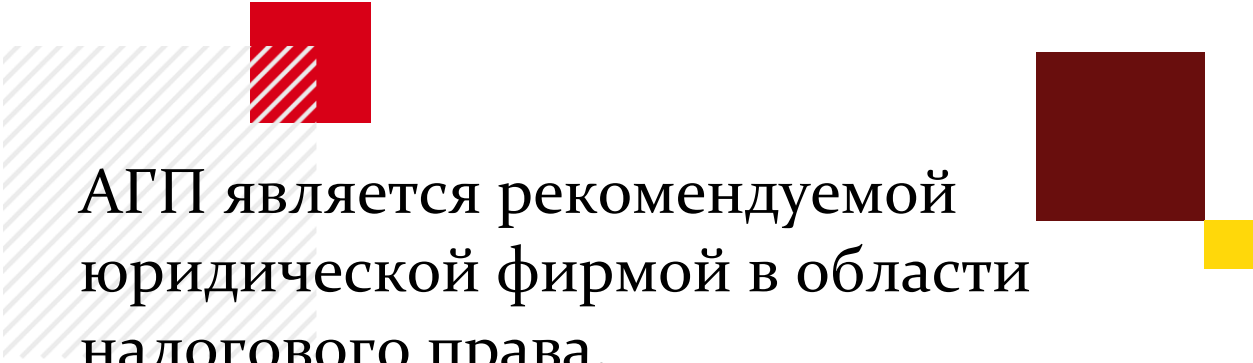
<sup>6</sup> Методические рекомендации Следственного комитета России "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)" (подготовлены Следственным комитетом РФ и Федеральной налоговой службой)

силы не имеет (п. 2 ст.5 НК РФ). Соответственно, в каждом налоговом споре в соответствующих периодах необходимо оценивать правомерность применения данной статьи, анализируя, не устанавливает ли она более строгих критериев оценки правомерности действий налогоплательщика, чем действовавшее на тот момент ППВАС №53. В случае же, когда положения ст. 54.1 НК РФ улучшают положения налогоплательщика, суды придают им обратную силу<sup>7</sup>.

## Рекомендации

Очевидно, что практика применения ст. 54.1 НК РФ находится в самом начале становления. Тем не менее, учитывая формирующиеся подходы к ее толкованию, нам представляется целесообразным внимательно относиться к фактам исполнения контрактных обязательств субподрядчиками. Как минимум, право поручить исполнение обязательства другому лицу должно быть закреплено в договоре между налогоплательщиком и его поставщиком. Целесообразно также располагать также и более детальными сведениями о субподрядчиках.

В случае же предъявления налоговых претензий, обоснованных ст. 54.1 НК РФ, в периодах 2014 – 2017 гг., целесообразно сопоставить подходы данной статьи с подходами, закрепленными в ППВАС №53, и строить линию защиты с учетом запрета на ретроспективное ухудшение положения налогоплательщика.



**АГП является рекомендуемой  
юридической фирмой в области  
налогового права.**

*Рейтинг «Право.ru-300»*

<sup>7</sup> Напр., Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12 октября 2017 г. по делу N А19-19466/2016

## — Контакты



### Валентин Моисеев

Партнер, адвокат,  
Руководитель практики  
Налоги

Тел.: +7 917 123 12 43

E-mail: [v.moiseev@agp.ru](mailto:v.moiseev@agp.ru)



Андрей  
Городисский  
и Партнеры

Россия, 119019, г. Москва,  
ул. Знаменка, д. 13, стр. 3, эт. 3

Тел.: +7 (495) 933 7567

Факс: +7 (495) 697 9226

E-mail: [office@agp.ru](mailto:office@agp.ru)

[www.agp.ru](http://www.agp.ru)

Настоящий Информационный Меморандум не является консультацией и/или иной формой правовой помощи адвоката клиенту и составлен исключительно для целей информирования получателя о некоторых актуальных изменениях законодательства РФ и развитии правоприменительной практики. Использование содержащихся в настоящем Информационном Меморандуме сведений применительно к конкретным ситуациям может потребовать разъяснений с учетом соответствующих целей и обстоятельств. За дополнительной информацией просьба обращаться по телефону +7 (495) 933 75 67 или по электронной почте [office@agp.ru](mailto:office@agp.ru)