

*Михайлов Е.В.,
студент магистратуры
2 курс, Уральский государственный юридический университет,
г. Екатеринбург*

НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ В СВЕТЕ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

***Аннотация:** В статье рассматривается вопрос применения механизма «налоговой реконструкции» по делам о нарушении пределов прав налогоплательщиков при исчислении налогов. Вопрос рассматривается на примере арбитражных дел №А50-17644/2019 (ООО «СИВА ЛЕС»), №А27-17275/2019 (ООО «Кузбассконсервмолоко»).*

***Ключевые слова:** налоговая выгода, пределы осуществления прав налогоплательщиков, налоговая реконструкция.*

***Annotation:** The article examines the issue of applying the mechanism of "tax reconstruction" in cases of violation of the limits of the rights of taxpayers in calculating taxes. The issue is considered on the example of arbitration cases №А50-17644 / 2019, №А27-17275 / 2019.*

***Key words:** tax benefit, limits of exercising the rights of taxpayers, tax reconstruction.*

В судебной практике рассмотрения налоговых споров по делам о необоснованной налоговой выгоде выработан подход определения действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налогового контроля. Этот механизм заключается в следующем - при наличии доказательств того, что хозяйственные операции были учтены

налогоплательщиком не в соответствии с их экономическим смыслом, объем прав и обязанностей налогоплательщика необходимо определять исходя из подлинного экономического содержания данных операций. В ходе налоговой проверки налоговому органу недостаточно установить факт нарушения законодательства о налогах и сборах, его обязанность – определить действительный размер налоговых обязательств (сумм налога к уплате) исходя из подлинного смысла осуществленных хозяйственных операций. В профессиональных и научных кругах механизм получил наименование «налоговая реконструкция».

Правовым основанием применения механизма налоговой реконструкции являлись положения статьи 57 Конституции Российской Федерации, статьи 3 НК РФ об экономическом основании установления налогов; подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ о праве налоговых органов в определении сумм налогов расчетным путем в случае ведения учета с нарушением установленного порядка.

Применение указанных выше норм права в судебной практике получил закрепление в Постановлении от 12.10.2006 г. №53 Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» согласно которому, определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и её действительного экономического смысла.

Учёт подлинного экономического смысла операции при определении действительного размера налоговых обязательств означает учет расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль, по фактически имевшим место, но не учтенным налогоплательщиком, операциям; учет налоговых льгот, на применение которых претендует налогоплательщик по итогам налоговой проверки.

С введением в Налоговый Кодекс Российской Федерации статьи 54.1 доктрина о необоснованной налоговой выгоде получила нормативное закрепление в форме определения пределов прав налогоплательщиков при исчислении налогов. Положения данной нормы права расценены налоговыми органами как новый механизм правового регулирования, не предусматривающий право налогоплательщика на механизм налоговой реконструкции. Данная позиция изложена в письмах Федеральной налоговой службы России от 16.08.2017 г. №СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 г. №ЕД-4-9/22123@.

Вопрос применения статьи 54.1 НК РФ в свете налоговой реконструкции стал предметом рассмотрения арбитражными судами в делах №А50-17644/2019 (ООО «СИВА ЛЕС»), №А27-17275/2019 (ООО «Кузбассконсервмолоко»).

Предметом спора по делу ООО «Кузбассконсервмолоко» являлись следующие обстоятельства. Налоговым органом оспорены расходы по налогу на прибыль организаций и вычеты по налогу на добавленную стоимость по операциям со спорными контрагентами, при установлении обстоятельств приобретения сырья (сырое молоко) непосредственно у производителей, не являющихся плательщиками НДС. Кондуитный характер спорных контрагентов устанавливался отсутствием их роли в исполнении договоров поставки (не являлись производителями товара, не имели ресурсов для хранения, транспортировки товара), в совокупности спорные компании имели минимальную налоговую нагрузку.

Арбитражный суд первой инстанции признал решение налогового органа недействительным в части налога на прибыль организаций, приходившейся на расходы налогоплательщика имевшие место в действительности (факт реальности движения товара от производителя и его последующая реализация налоговым органом не оспаривалась). Исходя из позиции суда первой инстанции, отказ в учете реальных расходов по

формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Арбитражный суд апелляционной инстанции пересмотрел данные выводы – налогоплательщик, допустивший злоупотребление правом, лишается в определении действительного размера налоговых обязательств. По мнению суда второй инстанции, если бы налогоплательщик действовал добросовестно, у него бы отсутствовали затраты по операциям с проблемными контрагентами, условия для применения расчетного метода (подп. 7 п.1 статьи 31 НК РФ) не наступают.

Кассационная инстанция отменила постановление арбитражного суда апелляционной инстанции, при этом указала:

- принятие статьи 54.1 НК РФ не является основанием для пересмотра практики применения механизма налоговой реконструкции и не позволяет автоматически отказывать налогоплательщику в праве на учет понесенных расходов по налогу на прибыль организаций в полном объеме при установлении в спорных операциях хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ;

- применение положений пункта 2 статьи 54 НК РФ налоговым органом произведено в отрыве от положений статьи 57 Конституции РФ, статьи 3 Налогового Кодекса РФ, устанавливающих правило о экономическом основании устанавливаемых налогов;

- обязательным условием для принятия к учету расходов является реальное совершение хозяйственных операций, факт исполнения спорных операций иным лицом под прикрытием формального документооборота, не освобождает налоговые органы от определения действительного размера налоговых обязательств;

- доначисление сумм налога должно производиться, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Арбитражный суд кассационной инстанции применил толкование положений статьи 54.1 НК РФ в историческом аспекте и указал, что принятие этой нормы обосновывалось необходимостью законодательного закрепления правоприменительной практики по налоговым спорам по вопросам необоснованной налоговой выгоды. Введение статьи 54.1 НК РФ не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения. Таким образом, суд кассационной инстанции подтвердил преемственность норм статьи 54.1 НК РФ принципам, которые ранее были сформулированы в Постановлении от 12.10.2006 г. №53 Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Предметом спора по делу ООО «СИВА ЛЕС» являлись следующие обстоятельства (дело №А50-17644/2019). Также как и по делу ООО «Кузбассконсервмолоко» налоговый орган пришел к выводу об исполнении поставки сырья не стороной договора (иными лицами – производителями товара), при установлении факта наличия товара и его движение.

Арбитражными судами первой, апелляционной инстанций в удовлетворении требований налогоплательщика отказано. При этом исходя из судебных актов вопрос об учете расходов на оплату в адрес мнимого поставщика товара, налогоплательщик ставит как обоснование реальности операций с контрагентом, вопрос об определении реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль не ставится.

Арбитражным судом кассационной инстанции судебные акты отменены в части налога на прибыль организаций, дело направлено на новое рассмотрение. Судом указано на определение действительного размера налоговых обязательств по налогу на прибыль со следующим обоснованием:

- товар поставлен конечному покупателю (покупатель налогоплательщика);

- установлены действительные поставщики товара в адрес налогоплательщика;

- основанием исключения из расходов по налогу на прибыль организаций по материалам проверки были обстоятельства мнимости отношений со спорным контрагентом;

- толкование статьи 54.1 НК РФ, примененное арбитражными судами первой и второй инстанций, как исполнение сделки иным лицом означает отсутствие реальной операции и является основанием отказа в учете расходов по налогу на прибыль организаций носит формальный характер. Норма права не устанавливает таких последствий;

- запрет на применение расчетного метода по части 7 статьи 31 НК РФ положения статьи 54.1 НК РФ не содержат;

- применение нормы подобным образом не соответствует статье 57 Конституции РФ и статье 3 НК РФ об экономическом основании устанавливаемого налога;

- обстоятельства умышленности действий налогоплательщика не являются основанием отказа, в противном случае доначисление становится дополнительной мерой ответственности, которая не предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

С учетом позиции арбитражного суда кассационной инстанции при пересмотре данного дела арбитражными судами учет механизм налоговой реконструкции, и решение налогового органа отменено в части налога на прибыль организаций.

Механизм налоговой реконструкции является инструментом защиты налогоплательщика от возникающей дополнительной и не предусмотренной законом формы ответственности при установлении обстоятельств превышения пределов прав при исчислении налогов. Применительно к рассмотренным выше делам необходимо отметить, что их рассмотрение не попало в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного суда

Российской Федерации. Представляется, что данный шаг связан с нежеланием формирования отрицательной практики по вопросу налоговой реконструкции на уровне высшей судебной инстанции, аккумулярованием ресурсов налогового контроля для применения в последующих делах. Полагаю, что позиция, сформированная по рассмотренным делам в отношении принципов применения статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, распространится и в дальнейшем в арбитражной судебной практике.

Использованные источники:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, Ст. 3824 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»;

3. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»;

4. Решение Арбитражного суда Пермского края от 17.08.2019 г. по делу №А50-17644/19 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/7a554048-bbc1-485c-b478-a741b5f33403/e4ad1639-c931-4254-ac8d-d4f13d38d93a/A50-17644-2019_20200817_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

5. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2019 г. по делу №А50-17644/19 [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/7a554048-bbc1-485c-b478-a741b5f33403/9de75ad1-bd87-438c-86f7-cdc4b10aab0d/A50-17644->

2019_20191011_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

6. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 г. по делу №А50-17644/19 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/7a554048-bbc1-485c-b478-a741b5f33403/01d67ae3-9406-4abb-a844-b539b855c0da/A50-17644-2019_20200123_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

7. Решение Арбитражного суда Пермского края от 17.08.2020 г. по делу №А50-17644/19 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/7a554048-bbc1-485c-b478-a741b5f33403/e4ad1639-c931-4254-ac8d-d4f13d38d93a/A50-17644-2019_20200817_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

8. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2020 г. Под делу №А50-17644/19 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/7a554048-bbc1-485c-b478-a741b5f33403/fca65d83-6440-4877-a632-8384c446b8f5/A50-17644-2019_20201112_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

9. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 г. по делу №А27-17275/2019 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-7f03b4f224f6/f501c8dc-b5df-4ecd-a789-8843274602c6/A27-17275-2019_20190925_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

10. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2019 г. по делу №А27-17275/2019 [Электронный ресурс]. URL: [https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-](https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-7f03b4f224f6/f501c8dc-b5df-4ecd-a789-8843274602c6/A27-17275-2019_20191007_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True)

7f03b4f224f6/a4ba72c0-dac0-49f8-a721-61613562226d/A27-17275-2019_20191007_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021);

11. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 г. по делу №А27-17275/2019 [Электронный ресурс]. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-7f03b4f224f6/fc91acd8-5a9e-49d9-a905-6119c3a5b846/A27-17275-2019_20200709_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.01.2021).