

УДК 34**DOI: 10.34670/AR.2022.25.91.029****Анализ практики применения российскими судами положений
статьи 54.1 НК РФ****Кирьянова Алена Сергеевна**

Магистрант,
Сибирский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ,
630102, Российская Федерация, Новосибирск, ул. Нижегородская, 6;
e-mail: kiry1998@mail.ru

Ильин Андрей Владимирович

Кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры гражданского права и процесса,
Сибирский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ,
630102, Российская Федерация, Новосибирск, ул. Нижегородская, 6;
e-mail: ilinav2007@mail.ru

Аннотация

Статья посвящена анализу особенностей современной судебной практики по применению положений актуальной на данный момент редакции статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации в контексте разъяснений данных в соответствующих Письмах ФНС РФ. Авторы отмечают, что сегодня наблюдается процесс непрерывного совершенствования судебной практики, нарабатывающей позитивные тенденции на пути повышения эффективности разрешения споров и правильности толкования законодательных положений. Можно констатировать, что в ближайшей перспективе результатом должен стать прогресс в сторону единообразия в судебных делах по статье 54.1 НК РФ. Судебная практика по этим спорам пока не стала абсолютно единообразной, но позитивные сдвиги налицо.

Для цитирования в научных исследованиях

Кирьянова А.С., Ильин А.В. Анализ практики применения российскими судами положений статьи 54.1 НК РФ // Вопросы российского и международного права. 2022. Том 12. № 10А. С. 324-330. DOI: 10.34670/AR.2022.25.91.029

Ключевые слова

Налоговая выгода, налоговая реконструкция, необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правом, налоговый контроль, судебная практика.

Введение

Актуальность рассматриваемых вопросов обусловлена огромной важностью практики применения судами положений действующего законодательства для правильного разрешения споров в налоговой сфере. В связи с этим представляется понятным, что для компетентного разрешения возникающих в судебной практике сложностей необходимо четкое понимание базовых понятий в их современной интерпретации, включая, например, такие, как «необоснованная налоговая выгода», рассматриваемая многими специалистами в качестве отдельного института налогового права [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, 1998].

Без сомнений, налоговая выгода – важнейшая правовая категория налогового права, на законодательном уровне связываемая со ст. 54.1 НК РФ, где регламентированы вопросы злоупотребления правом, интерпретируемые Конституционным Судом РФ [Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, 2021] как «средства», использование которых направлено на предотвращение указанных злоупотреблений плательщиками налогов [Письмо ФНС России от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@, www].

Обратим внимание, что, несмотря на то, что в ст. 54.1 НК РФ термин «необоснованная налоговая выгода» не фигурирует, изложенное в этой статье по смыслу следуют положениям Постановления Пленума ВАС РФ № 53 [Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, www]. Таким образом, формулируя суть вышеуказанного определения более кратко, можно утверждать, что это формально законное уменьшение налога, а в сущности своей не что иное, как обогащение при недоплате в бюджет.

Интерес представляют также вопросы, связанные с налоговой реконструкцией, под которой понимается определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции [Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О, www].

Основная часть

Для правильной квалификации выявленных нарушений налоговые органы должны давать ссылку на конкретный пункт указанной статьи. Такое мнение высказано в рекомендациях по применению положений ст. 54.1 НК РФ (Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ [Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 по делу № 305-ЭС21-18005, А40-131167/2020, www]).

Представляется уместным обратить также внимание на отдельные моменты вышеуказанного Письма ФНС России (далее – ФНС), в котором также отмечается, что смысл положений ст. 54.1 НК РФ заключается в предупреждении реализации стремления к «агрессивной» оптимизации налоговых платежей. Попутно заметим, что в данном случае введение ФНС нового термина, как представляется в перспективе, может вытеснить понятие «необоснованная налоговая выгода», вместо которого регламентация рассматриваемой сферы будет реализована на базе положений о недопустимости злоупотреблений правом, в соответствии с новым подходом ФНС.

В настоящее время судами рассматривается большой объем дел, связанных с такой «оптимизацией». В частности, как следует из Постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от № 15АП-222/2022 [Определение Судебной коллегии по экономическим

спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019, www], решение которого поддержано Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа № Ф08-6177/2022 [Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2022 № 15АП-222/2022 по делу № А53-4771/2021, www], Инспекцией было достоверно установлено, что фактически финансово-хозяйственную деятельность организации-контрагенты не вели, а использовались налогоплательщиком как «технические» структуры для оптимизации налогов. Таким образом, в удовлетворении возражений ответчика было отказано, поскольку доказано создание обществом формального документооборота в целях получения необоснованной налоговой выгоды. Установлено отсутствие у спорных контрагентов реальной финансово-хозяйственной деятельности.

В Письме ФНС № БВ-4-7/3060@ [Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.07.2022 № Ф08-6177/2022 по делу № А53-4771/2021, www] с учетом правоприменительной практики (включая судебную) даны рекомендации по применению ст. 54.1 НК РФ. В нем рассматриваются обстоятельства и условия, которые надо принимать во внимание при квалификации действий налогоплательщика как незаконных, даны ответы на многие вопросы, связанные с установлением факта получения необоснованной налоговой выгоды. Например, как определять умысел в действиях, направленных на использование формального документооборота с участием «технических» компаний. Так, ФНС называет компании, которые реально не реализуют экономическую деятельность, пренебрегают налоговыми обязательствами по сделкам, заключенным от их имени.

В связи с этим безусловную важность приобретают вопросы, связанные с налоговой реконструкцией, реализация которой возможна в процессе проверки, в ходе возражений по предъявляемому инспектором акту.

Действительно, в письме ФНС № БВ-4-7/3060@ указано на такую возможность, но в случае невозможности вывить субъекта, реально реализовавшего сделку, плательщик не может рассчитывать на налоговый вычет НДС; расходы возможно учесть, однако доказывать их придется самому плательщику («при содействии налогоплательщика в их установлении»).

Такая позиция ФНС была использована ВС РФ в своем определении № 309-ЭС20-23981 [Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, 20090], а в определении ВС РФ № 305-ЭС21-18005 [Брызгалин и др., 2021, 88] обращено внимание, что в случае наличия доказанности, что лицо, реально реализовавшее исполнение по сделке, выплатило налог на прибыль и НДС, то, устанавливая налоговую обязанность плательщика, ФНС должна принять во внимание как издержки, так и уплаченный в этом случае НДС.

В указанном определении № 305-ЭС21-18005 ВС РФ отметил, что при доказанности наличия среди поставок «технических» структур, в том числе указанных налогоплательщиком-клиентом, и установлении фактического продавца к необоснованной нужно относить лишь наценку, якобы уплаченную фиктивным поставщикам. Следовательно, вопрос, каким образом документы оказались в распоряжении ФНС, не имеет значения. Если фактический контрагент выявлен, налоги рассчитываются исходя из показателей фактической сделки. Таким образом, снимается лишь ложная наценка, «уплаченная» «техническим» структурам.

Таким образом, полагаем, вышеуказанный прецедент должен инициировать динамику процесса унификации решений проблем налоговой реконструкции. Как представляется, единообразный подход к таким решениям будет принимать во внимание, что налогоплательщику известно о «технических» структурах в цепочке поставок, а у ФНС имеется вся необходимая документация для определения реальной налоговой базы.

Заключение

На основе проведенного анализа рассматриваемых судами дел можно заключить, что, несмотря на то, что принцип отсутствия ответственности налогоплательщика за действия всех структур, участвующих в многоэтапном процессе уплаты налогов, не изменился, применение ст. 54.1 НК РФ реализуется в судах со строго обвинительной тенденцией к плательщикам налогов.

Налоговая реконструкция все чаще находит практическое применение, однако лишь если ФНС располагает достоверными сведениями об осуществившее реальное исполнение по сделке, при условии уплаты этим лицом налогов [Орлова, 2021, 57].

Тем не менее, на сегодня, мы можем наблюдать процесс непрерывного совершенствования судебной практики, нарабатывающей позитивные тенденции на пути повышения эффективности разрешения споров и правильности толкования законодательных положений. Как обратил внимание Конституционный Суд РФ в своем указанном выше определении № 2311-О, введение ст. 54.1 НК РФ внесло недостающую конкретику в работу контроля за налогами, указав на обстоятельства и условия, которые ФНС нужно учитывать в ходе установления законности действий налогоплательщика.

В итоге можно констатировать, что в ближайшей перспективе результатом должен стать прогресс в сторону единообразия в судебных делах по ст. 54.1 НК РФ. Конечно, судебная практика по этим спорам пока не стала абсолютно единообразной, но позитивные сдвиги налицо.

Библиография

1. Брызгалин А.В. и др. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2021 году // *Налоги и финансовое право*. 2021. № 1. С. 12-197.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.08.2022) // *Собрание законодательства РФ*. 1998. № 31. Ст. 3824.
3. О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения: письмо ФНС России от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@ // СПС «КонсультантПлюс».
4. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // *Официальные документы*. 2021. № 10, 6.
5. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ // СПС «КонсультантПлюс».
6. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О // СПС «КонсультантПлюс».
7. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // *Вестник ВАС РФ*. 2009. № 12.
8. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 по делу № 305-ЭС21-18005, А40-131167/2020 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Орлова О.Е. Налоговая реконструкция: о применении статьи 54.1 НК РФ // *НДС: проблемы и решения*. 2021. № 1. С. 54-61.
11. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.07.2022 № Ф08-6177/2022 по делу № А53-4771/2021 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2022 № 15АП-222/2022 по делу № А53-4771/2021 // СПС «КонсультантПлюс».

13. Короткова О. В., Лагкуева И. В., Соболев О. С. Субъекты налоговых отношений. М.: Проспект, 2018. 128 с.
14. Короткова О.В. Отдельные вопросы противодействия легализации (отмыванию) денежных средств, направляемых на финансирование терроризма // Вестник Академии Следственного комитета Российской Федерации. 2020. № 2 (24). С. 150 – 155.

Analysis of the practice of application by Russian courts of the provisions of article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation

Alena S. Kir'yanova

Master Student,
Siberian Institute of Management – branch of the Russian Academy
of National Economy and Public Administration
under the President of the Russian Federation,
630102, 6 Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;
e-mail: kiry1998@mail.ru

Andrei V. Il'in

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of civil law and process,
Siberian Institute of Management – branch of the Russian Academy
of National Economy and Public Administration
under the President of the Russian Federation,
630102, 6 Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;
e-mail: ilinav2007@mail.ru

Abstract

The article is devoted to the analysis of the features of modern judicial practice on the application of the provisions of the current edition of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation in the context of clarifications of the data in the relevant Letters of the Federal Tax Service of the Russian Federation. The authors note that today there is a process of continuous improvement of judicial practice, which is developing positive trends towards improving the efficiency of dispute resolution and the correct interpretation of legislative provisions. It can be stated that in the near future the result should be progress towards uniformity in court cases under Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. Judicial practice in these disputes has not yet become absolutely uniform, but positive developments are evident.

For citation

Kir'yanova A.S., Il'in A.V. (2022) Analiz praktiki primeneniya rossiiskimi sudami polozhenii stat'i 54.1 NK RF [Analysis of the practice of application by Russian courts of the provisions of article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 12 (10A), pp. 324-330. DOI: 10.34670/AR.2022.25.91.029

Keywords

Tax benefit, tax reconstruction, unjustified tax benefit, abuse of right, tax control, judicial practice.

References

1. Bryzgalin A.V. et al. (2021) Osnovnye izmeneniya v Nalogovom kodekse RF v 2021 godu [Main changes in the Tax Code of the Russian Federation in 2021]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and financial law], 1, pp. 12-197.
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 01.08.2022) [Tax Code of the Russian Federation (part one) No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on August 1, 2022)] (1998) *Sobranie zakonodatel'stva RF. St. 3824* [Collected Legislation of the Russian Federation. Art. 3824], 31.
3. O napravlenii obzora pravovykh pozitsii, otrazhennykh v sudebnykh aktakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii i Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii, prinyatykh v chetvertom kvartale 2019 goda po voprosam nalogooblozheniya: pis'mo FNS Rossii ot 27.01.2020 № SA-4-7/1129@ [On the direction of the review of legal positions reflected in the judicial acts of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the Russian Federation, adopted in the fourth quarter of 2019 on taxation issues: Letter of the Federal Tax Service of Russia No. SA-4-7/1129@ of January 27, 2020]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
4. O praktike primeneniya stat'i 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: pis'mo FNS Rossii ot 10.03.2021 № BV-4-7/3060@ [On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BV-4-7/3060@ of March 10, 2021] (2021). *Ofitsial'nye dokumenty* [Official documents], 10, 6.
5. O rekomendatsiyakh po primeneniyu polozhenii stat'i 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: pis'mo FNS Rossii ot 31.10.2017 № ED-4-9/22123@ [On recommendations for the application of the provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ED-4-9 / 22123@ of October 31, 2017]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
6. Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby obshchestva s ogranichennoi otvetstvennost'yu «Saratov-Kholod Plyus» na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod punktami 1 i 2 stat'i 54.1, punktom 5 stat'i 82 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, a takzhe chast'yu 2 stat'i 2 Federal'nogo zakona ot 18 iyulya 2017 goda № 163-FZ "O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii": opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 29.09.2020 № 2311-O [On the refusal to accept for consideration the complaint of the limited liability company "Saratov-Kholod Plus" on violation of constitutional rights and freedoms by paragraphs 1 and 2 of Article 54.1, paragraph 5 of Article 82 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as by Part 2 of Article 2 of the Federal Law dated July 18, 2017 No. 163-FZ "On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation": Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 2311-O of September 29, 2020]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
7. Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoi vygody: postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 № 53 [On the assessment by arbitration courts of the validity of obtaining a tax benefit by a taxpayer: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006] (2009). *Vestnik VAS RF* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation], 12.
8. Opredelenie Sudebnoi kollegii po ekonomicheskim sporam Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 15.12.2021 po delu № 305-ES21-18005, A40-131167/2020 [Determination of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of December 15, 2021 in case No. 305-ES21-18005, A40-131167/2020]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
9. Opredelenie Sudebnoi kollegii po ekonomicheskim sporam Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 19.05.2021 № 309-ES20-23981 po delu № A76-46624/2019 [Determination of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation No. 309-ES20-23981 of May 19, 2021 in case No. A76-46624/2019]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
10. Orlova O.E. (2021) Nalogovaya rekonstruktsiya: o primenenii stat'i 54.1 NK RF [Tax Reconstruction: On the Application of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation]. *NDS: problemy i resheniya* [VAT: Problems and Solutions], 1, pp. 54-61.
11. Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Severo-Kavkazskogo okruga ot 06.07.2022 № F08-6177/2022 po delu № A53-4771/2021 [Resolution of the Arbitration Court of the North Caucasus District No. F08-6177/2022 of July 06, 2022 in case No. A53-4771/2021]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].
12. Postanovlenie Pyatnadsatogo arbitrazhnogo apellyatsionnogo suda ot 21.03.2022 № 15AP-222/2022 po delu № A53-4771/2021 [Decision of the Fifteenth Arbitration Court of Appeal No. 15AP-222/2022 of March 21, 2022 in case No. A53-4771/2021]. *SPS "Konsul'tantPlyus"* [SPS Consultant].

13. Korotkova O. V., Lagkueva I. V., Sobol O. S. Subjects of tax relations. Moscow: Prospect, 2018. 128 p.
14. Korotkova O.V. Certain issues of countering the legalization (laundering) of funds directed to the financing of terrorism // Bulletin of the Academy of the Investigative Committee of the Russian Federation. 2020. No. 2 (24). pp. 150 – 155.