**ДОКЛАД НА ТЕМУ «СТ. 54.1 НК РФ»**

Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее по тексту – НК РФ, Кодекс) Налоговый кодекс дополнен статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» (далее по тексту – статья, норма).

Положения указанной статьи подлежат применению к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу Закона № 163-ФЗ, а также выездным налоговым проверкам и проверкам исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу закона № 163-ФЗ.

Однако, при появлении новой нормы стали появляться споры распространения статьи на текущие налоговые проверки, начатые до введения в Кодекс изменений.

Данный вопрос подлежал рассмотрению Судами, в том числе, на уровне Верховного Суда РФ, по итогам чего Судами было признано неправомерным распространение статьи 54.1 Кодекса на проверки, начатые до вступления в силу Закона № 163.

В качестве примера, в Определении от 19 февраля 2018 года «Об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации» Верховный суд РФ отклонил довод Общества на необходимость применения к рассматриваемому спору статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации поскольку в силу пункта 2 статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" положения указанной статьи применяются к выездным налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу названного Федерального закона, то есть после 19.08.2017.

Также данный вопрос был рассмотрен Конституционным судом РФ по заявлению гражданина Куркина Н.Н., о чем вынесено определение от 29 мая 2018 года № 1152-О «об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевич на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

Конституционный суд в приведенном определении указал, что *нормативные положения, регулирующие общие положения о налоговом контроле (**статья 82* *Налогового кодекса Российской Федерации с учетом* *статьи 54.1* *данного Кодекса), применяются к налоговым проверкам, состоявшимся после дня вступления в силу Федерального* *закона* *от 18 июля 2017 года N 163-ФЗ* *(часть 2 его статьи 2)**, и тем самым относятся к охваченным указанными проверками налоговым периодам.*

*Такое регулирование согласуется с общим принципом действия закона, в том числе во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из* *статей 54* *и* *57* *Конституции Российской Федерации, конкретизирующих положения* *статьи 5* *"Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени" Налогового кодекса Российской Федерации.*

Позиция Судов также была доведена письмами Федеральной налоговой службы от 16 августа 2017 года № СА-4-7/16152@, от 5 октября 2017 года № СА-4-7/20116, от 5 июля 2018 № СА-4-7/12933@ для использования налоговыми органами в работе.

Статья 54.1 Кодекса

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V-1, V-2 НК РФ.

Новая статья содержит в себе 4 пункта, на которых мы остановимся.

1. Согласно первому пункту статьи 54.1 не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Исходя из своего содержания первый пункт данной нормы подразумевает императивный характер, выраженный в запрете на искажение любых фактов хозяйственной жизни налогоплательщиков.

Также данный пункт подразумевает препятствие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявленных льгот и иной налоговой выгоды, предусмотренной законом.

Данные положения следует применять в случае доказывания умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом. При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

Федеральной налоговой службой в письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ приведены некоторые характерные примеры того, что может расцениваться в качестве искажения по смыслу первого пункта статьи 54.1 Кодекса.

Так, примерами такого искажения являются:

- создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;

- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;

- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;

- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения могут быть отнесены:

 - неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц,

- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ 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).

Таким образом, доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Обстоятельствами, свидетельствующими об умышленных действиях налогоплательщика, могут являться установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему.

В письме Федеральной налоговой службы от 16 августа 2017 года № СА-4-7/16152@ в качестве обстоятельств, указывающих на умышленность действий налогоплательщиков, приведены еще некоторые примеры:

- взаимозависимость спорных контрагентов с проверяемым налогоплательщиком;

- установление факта транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных операций;

- обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности.

При взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии.

Также приведенным письмом ФНС России разъяснила, что при выявлении указанных выше фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика.

Федеральная налоговая служба отметила, что в актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны указывать обстоятельства, свидетельствующие о возможности влияния проверяемого налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности, манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по сделкам (операциям), искусственного создания условий для использования налоговых преференций.

При этом установление умысла не может сводиться к простому перечислению всех сделок (операций), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, и приведению анализа возможности влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности. Необходимо указывать конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволят определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

Ввиду изложенного, подход проведения мероприятий налогового контроля, а также анализ результатов проведенных мероприятий должен рассматриваться в комплексе.

Таким образом, для целей применения пункта 1 статьи 54.1 Кодекса налоговые органы должны доказать следующие обстоятельства в своей совокупности и взаимосвязи:

- существо искажения, то есть в чем конкретно такое искажение выражено;

- причинная связь между действиями налогоплательщика, его должностных лиц, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни;

- об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога;

- в чем заключается потеря бюджета.

Такой подход нашел отражение в судебной практике при применении положений новой статьи, что отражено в решениях Арбитражного суда Краснодарского края от 03.08.2018 № А32-16243/2018, № А32-16300/2018 (дела по заявлениям ООО «Эммер Трейд», ООО «Парус Трейд» о признании недействительными решений по результатам проведенных ВНП).

Так, к примеру, в деле № А32-16243/2018 по результатам оценки представленных Налоговым органом доказательств Арбитражный суд пришел к выводу, что *Инспекцией представлена совокупность доказательств, подтверждающих, что налогоплательщиком в проверяемый период совершены действия по умышленному вовлечению в процесс поставки товара фиктивных организаций с целью снижения своих налоговых обязательств путем формального соблюдения действующего законодательства и создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного.*

Отказывая в данном деле налогоплательщику в удовлетворении требований Суд признал допустимыми и отвечающими положениям пункта 1 статьи 54.1 Кодекса следующие обстоятельства:

- уклонение от уплаты налогов путем использования подконтрольных организаций, а не фактическое осуществление предпринимательской деятельности;

- приобретение товара у организаций, использующих специальные налоговые режимы;

- установление действительных продавцов продукции;

- аффилированность и подконтрольность всех участников финансово-хозяйственной операции по цепочке поставщиков;

- отсутствие реальной возможности исполнения контрагентами обязательств.

1. Согласно положению пункта 2 статьи 54.1 Кодекса:

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) 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.

Пункт 2 указанной статьи содержит условия, только при одновременном соблюдении которых у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам, то есть установление факта нарушения налогоплательщиком данных условий является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов.

При этом налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если имеются доказательства наличия у налогоплательщика основной цели совершения сделки (операции) - неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора), и (или) подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если материалы проверки свидетельствуют, что товар (работа, услуга) исходят от иного лица, а не от заявленного контрагента).

Рассмотрим каждый подпункт отдельно.

* 1. Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса установлено первое условие, необходимое для уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, а именно основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Данным подпунктом установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия.

Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла.

* 1. Подпунктом 2 пункта 2 установлено второе условие, необходимое для уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, а именно 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, законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Опровержение реальности спорной сделки (операции) осуществляется посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договорам и (или) которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону, и (или) доказывание фактов выполнения спорной сделки проверяемым налогоплательщиком самостоятельно.

Таким образом, в рамках применения положений подпунктов 1 и 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ налоговому органу следует доказывать, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии (при выявлении фактов несоблюдения условий, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ), и (или), что сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом, и налогоплательщик использовал формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) (при выявлении фактов несоблюдения условий, установленных в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

Федеральная налоговая служба обратила внимание, что при проведении налоговых проверок Налоговый орган не должен ставить перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.

1. Согласно пункту 3 статьи 54.1 Кодекса в целях пунктов 1 и 2 данной статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

По своему смыслу обозначенные данным пунктом критерии фактически исключают возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.

1. Пункт 4 статьи 54.1 Кодекса определяет, что установленный пунктами 1, 2, 3 рассматриваемой статьи механизм подлежит применению также в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

Подводя итог вышеизложенному, следует, что проведение мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков не будет носить формальный подход в выявлении обстоятельств злоупотребления налогоплательщиками правами.

Несмотря на то, что подход проведения мероприятий налогового контроля в рамках камеральных и выездных налоговых проверок не внес кардинальных изменений в работу Налоговых органов, в любом случае применение положений статьи 54.1 Кодекса является новым витком в сфере налогового администрирования.