

*Внимание финансовых директоров, главных бухгалтеров, руководителей налоговых департаментов и юридических служб.*

## **ПОДГОТОВЛЕНА НОВАЯ РЕДАКЦИЯ ЗАКОНОПРОЕКТА О ВНЕСЕНИИ В НК РФ ПРАВИЛ О НЕОБОСНОВАННОСТИ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ**

В рамках доработки [законопроекта № 529775-6 «Об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком»](#) (далее – «Законопроект») к рассмотрению в Государственной Думе во втором чтении была разработана его принципиально новая редакция.

### **Основные положения Законопроекта в новой редакции**

Законопроект в новой редакции уже не использует таких неопределенных категорий как «добросовестность» или «злоупотребление правом», что следует признать положительным.

В новой редакции предлагается внести в часть первую НК РФ статью 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой закрепить следующие положения:

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком суммы подлежащих уплате налогов в результате искажения фактов хозяйственной жизни.
2. Налогоплательщик вправе уменьшить сумму подлежащих уплате налогов по следующим сделкам (операциям):
  - Которые имели место (по реальным сделкам (операциям));
  - Основной целью совершения которых не является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) сумм налога;
  - Обязательство по которой было исполнено лицом, являющимся стороной договора, или лицом, которому было передано исполнение обязательства в соответствии с договором (законом).
3. При этом следующие обстоятельства сами по себе (в отсутствие иных указанных выше в п. 1-2 обстоятельств, свидетельствующих о неправомерном уменьшении суммы подлежащих уплате налогов) не могут рассматриваться в качестве оснований для отказа в уменьшении суммы подлежащих уплате налогов:

- Подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
  - Нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах;
  - Возможность получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законом сделок.
4. Установление обстоятельств, свидетельствующих о неправомерности уменьшения суммы подлежащих уплате налогов, может осуществляться только в рамках следующих процедур:
- Камеральные и выездные налоговые проверки;
  - Налоговые проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;
  - Налоговый мониторинг.

Предполагается, что федеральный закон, принятый на основе Законопроекта, вступит в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

### **Анализ Законопроекта. Выводы и рекомендации**

В Законопроекте предлагается закрепить в одной статье НК РФ несколько инструментов борьбы с необоснованной налоговой выгодой:

- Доктрину приоритета существа над формой;
- Доктрину основной деловой цели;
- Доктрину борьбы с фиктивными операциями;
- Доктрину осмотрительности при выборе контрагентов.

По нашему мнению, каждая из этих доктрин заслуживает отдельного и более детального регулирования по сравнению с крайне скудным упоминанием каждой доктрины в одну-две строчки. Более того, переплетение различных доктрин в одной статье является недостатком Законопроекта, создающим серьезные риски произвольного применения данных правил на практике.

Так, например, правило о том, что подписание документов неуполномоченным лицом или нарушение контрагентом налогового законодательства не лишают права на уменьшение сумм подлежащих уплате налогов, сопряжено с оговоркой, что при этом должна отсутствовать основная цель по неуплате налога.

На практике у налоговых органов и судов, по нашему мнению, легко получится во многих ситуациях «констатировать» выбор дефектного контрагента с целью неуплаты налогов для обоснования доначислений по новым правилам. В итоге сегодняшняя негативная практика в отношении дефектных контрагентов может сохраниться и при поправках в НК РФ. Более того, подобные формулировки о наличии цели по неуплате налогов, отраженные в актах налоговых проверок, усилят риски возбуждения уголовных дел по данным категориям налоговых споров.

Также опасение вызывает положение Законопроекта об «искажении фактов хозяйственной жизни» как основание для доначислений. Возникает вопрос – если, например, совершена

ошибочная бухгалтерская проводка хозяйственной операции, может ли это считаться искажением факта хозяйственной жизни и служить основанием для доначисления налогов?

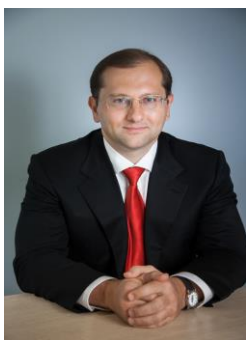
Помимо этого, определение реальности сделок (операций) для целей налогообложения на основе гражданско-правовых категорий о надлежащем исполнении обязательств является, по нашему мнению, неверным методом.

Налоговое и гражданское право имеют разные цели правового регулирования, поэтому налоговое право, в первую очередь, оценивает экономическую реальность. Для целей налогообложения хозяйственная операция должна считаться реальной даже при наличии гражданско-правовых дефектов исполнения (например, передача чужой вещи, прав на которую у продавца не было; нарушение требования о надлежащем качестве или сроке исполнения обязательства).

Широкая формулировка о надлежащем исполнении гражданско-правового обязательства контрагентом также создает риски возложения на налогоплательщиков ответственности за нарушения контрагентов 2-го и последующих звеньев, если в их действиях имел место факт неисполнения обязательства.

В целом мы считаем ориентиры, заложенные в Законопроекте, верными, но требующими серьезной текстуальной доработки. Принятие Законопроекта в нынешнем виде сопряжено с возникновением существенных налоговых рисков для всех налогоплательщиков (как для бизнеса, так и для простых физических лиц), поскольку Законопроектом вносятся дополнения в часть первую НК РФ, которые будут применять к любым налогоплательщикам.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» следят за судьбой Законопроекта, готовы предоставить консультации по применению существующих и новых правил оценки обоснованности налоговой выгоды, а также оказать юридическую помощь в ведении споров по данному вопросу.



**Денис Щекин**

Управляющий партнер

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

[d.schekin@schekinlaw.ru](mailto:d.schekin@schekinlaw.ru)



**Леонид Машков**

Юрист

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

[l.mashkov@schekinlaw.ru](mailto:l.mashkov@schekinlaw.ru)