

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

ОПУБЛИКОВАН ЗАКОН О ВНЕСЕНИИ В НК РФ ПРАВИЛ О НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ

Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ [«О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»](#) (далее – «Закон») ввел в первую часть НК РФ статью 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению суммы налога, сбора, страховых взносов».

Основные положения Закона

Статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению суммы налога, сбора, страховых взносов» закрепляет 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.

Федеральный закон вступит в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (19 августа 2017 г.).

Анализ Закона. Выводы и рекомендации

В одной статье НК РФ закрепляются несколько инструментов борьбы с необоснованной налоговой выгодой:

- Доктрина приоритета существа над формой;
- Доктрина основной деловой цели;
- Доктрина борьбы с фиктивными операциями;
- Доктрина 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 Закона, 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 наметившаяся несколько месяцев назад тенденция рассмотрения данных вопросов с той точки зрения, что налогоплательщик не может отвечать за действия своего контрагента, может сойти на нет. Формулировки НК РФ в редакции Закона позволят правоприменителям вернуться к наиболее жестким позициям по отношению к налогоплательщикам.

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 Закона 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?

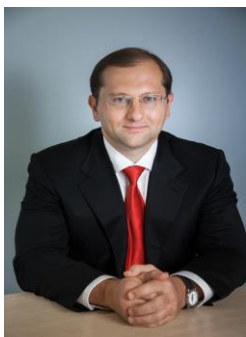
Помимо этого, определение реальности сделок (операций) для целей налогообложения на основе гражданско-правовых категорий о надлежащем исполнении обязательств является, по нашему мнению, неверным методом.

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.

Принятый Закон может повлечь существенные налоговые риски для всех налогоплательщиков (как для бизнеса, так и для простых физических лиц), поскольку Законом внесены дополнения в часть первую НК РФ, которые будут применять к любым налогоплательщикам.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» 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



Леонид Машков

Юрист

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

l.mashkov@schekinlaw.ru