
УДК 336.2

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ НОВОЙ «НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ» (ст. 54.1 НК РФ)

Арсений Игоревич Горохов

Выпускник (бакалавр) факультета права НИУ ВШЭ, Москва

arseniy.gorokhov@gmail.com

Аннотация. В статье рассматриваются некоторые отдельные проблемы применения судами «новой» концепции необоснованной налоговой выгоды. В статье приводится краткая аналитика по отдельным аспектам подобных споров, даются прогнозы дальнейшего вектора развития судебной практики.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода, 54.1, Постановление Пленума №53, судебная практика

PROBLEMS OF USAGE OF NEW “UNREASONABLE TAX BENEFIT CONCEPT” (cl. 54.1 of Tax Code of Russia)

Arseniy I. Gorokhov

National Research University Higher School of Economics graduate, Moscow

arseniy.gorokhov@gmail.com

Abstract. In the article some specific problems of applying the "new" concept of unreasonable tax benefit by courts are considered. The article provides a brief analysis of some aspects of such disputes, and forecasts the further development of case law.

Keywords: unreasonable tax benefit, 54.1, Resolution of the Plenum №53, case law

Введение

Понятие «необоснованная налоговая выгода» было введено Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (далее – «Постановление № 53»).

С самого выхода Постановления №53 суды формировали неоднородную судебную практику.

При этом зачастую налогоплательщики были вынуждены были «терпеть» со стороны налоговых органов претензии, основанные на оценочных категориях, например, «экономическая обоснованность», «должная осмотрительность», «злоупотребление правом».

Чтобы законодательно убрать такую проблему, в НК РФ была внесена ст. 54.1 (далее – «54.1») которая действует с 19.08.2017 (Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ).

По замыслу законодателя, новая норма должна была установить пределы осуществления налогоплательщиками своих прав и устранить противоречия в практике.

Однако уже на этапе введения нормы в судебную практику, у налоговых органов, судов и налогоплательщиков возникли множественные вопросы по применению нормы, особенно с учетом ее неясного характера (улучшает она положение налогоплательщика или нет).

В данной статье приводится краткий анализ позиций арбитражных судов по вопросу вступления нормы 54.1 в силу.

Возможность обратного применения, улучшение/ухудшение положения налогоплательщиков.

Прежде всего, у налогоплательщиков и налоговых органов возникали вопросы уже на моменте возможности использования нормы. Некоторые участники процесса указывали на необходимость применения нормы к рассмотрению дела по проверке. Многие суды попросту игнорировали норму и не комментировали (применяли) ее в ходе спора. Примеры:

- А70-185/2017 (Арбитражный суд Северо-Западного Округа) – суд упоминает норму при разборе позиции налогоплательщика, но не придает им значения;
- А76-2131/2017 (Арбитражный Суд Уральского Округа) «Доводы, касающиеся ст. 54.1 Налогового кодекса, также подлежат отклонению, поскольку оснований для применения п. 3 ст. 5 Налогового кодекса не имеется»

Один суд (Семнадцатый Арбитражный Апелляционный Суд) решил, что норма 54.1 улучшает позицию налогоплательщика, соответственно, норму необходимо применять при рассмотрении споров по необоснованной налоговой выгоде. Примеры дел:

- А50-24227/2016, А50-11175/2017, А50-10402/2017 – «В соответствии с ч. 2 ст. 54 Конституции Российской Федерации указанная норма подлежит применению в настоящем

деле, поскольку она трактует в пользу налогоплательщика обстоятельства, связанные с выявлением и установлением необоснованной налоговой выгоды.

Схожей логики придерживались Четвертый Арбитражный Апелляционный Суд и Арбитражный суд Красноярского края (А19-19466/2016 и А33-8542/2017 соответственно).

Некоторые суды все-таки проводили исследование действия нормы во времени, включая анализ переходных положений, а также сроков проведения налоговых проверок.

Примеры:

- А66-4713/2017 (Четырнадцатый Арбитражный Апелляционный Суд) – «Кроме того статья 54.1 НК РФ введена в действие после проведения налоговым органом проверки общества, принятия оспариваемого решения, а также после принятия решения судом первой инстанции».
- А40-76346/2017 (Девятый Арбитражный Апелляционный Суд) - «Кроме того, ссылка Заявителя на новые положения содержащиеся в статье 54.1 НК РФ "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов" принятые Федеральным законом № 163-ФЗ от 18.07.2017, является неправомерной, поскольку, в соответствии со ст. 2, данные положения применяются после дня вступления в силу вышеуказанного Федерального закона в том числе по выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу Федерального закона № 163-ФЗ.»
- А63-232/2017 (Шестнадцатый Арбитражный Апелляционный Суд) – «Апелляционный суд учитывает, что Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ в Налоговый кодекс Российской Федерации внесены были изменения путем дополнения статьей 54.1 "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов". На момент рассмотрения апелляционной жалобы данная норма вступила в силу».
- А33-2737/2017 (Третий Арбитражный Апелляционный Суд) - «Ссылка заявителя на положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, не принимаются судом апелляционной инстанции, поскольку указанная норма и пункта 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации введены Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вступившим в законную силу с 19.08.2017. Согласно пункту 2 статьи 2 указанного Федерального закона, положения пункта 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) применяются к выездным налоговым проверкам, решения о назначении которой вынесено налоговыми органами после дня вступления в силу настоящего Федерального закона. В данном случае решение о назначении выездной налоговой проверки вынесено 30.06.2015».

Одним из самых интересных решений будет А51-4780/2017 (АС Приморского края) – суд сперва отказывает в применении новых норм, а потом оставляет за собой право этой самой нормой руководствоваться:

«Ссылка заявителя о применении положений статьи 54.1 НК РФ к рассматриваемым правоотношениям, как нормы права улучшающей права налогоплательщика при определении налоговых обязательств ООО «ДВ Монолит», судом отклоняется, поскольку указанная норма и пункта 5 статьи 82 НК РФ введены Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вступившим в законную силу с 19.08.2017. Согласно пункту 2 статьи 2 указанного Федерального закона, положения пункта 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона)

применяются к выездным налоговым проверкам, решения о назначении которой вынесено налоговыми органами после дня вступления в силу настоящего Федерального закона. В данном случае решение о назначении выездной налоговой проверки вынесено 29.06.2016.

Вместе с тем, суд при принятии судебного акта по рассматриваемому делу, дает оценку оспариваемому решению о привлечении к налоговой ответственности и собранным налоговым органом доказательствам с учетом нововведений, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ».

Поскольку в судебной практике на уровне судов первой, апелляционной и кассационной инстанций был подобный разброс во мнениях, оставалось дожидаться комментариев Верховного Суда.

К сожалению, Верховный Суд при рассмотрении споров по норме 54.1 был немногословен и краток.

В отдельных случаях Верховный Суд и вовсе не стал исследовать вопрос применения ст.54.1 НК. Примеры дел, где Верховный Суд ограничился краткой отпиской: А71-1958/2017, А71-1959/2017, А72-1748/2017, А56-87766/2016, А41-30398/2017, А83-5728/2017, А49-9268/2016.

В отдельных случаях Верховный Суд упомянул, но не стал исследовать вопрос трактовки 54.1 необоснованной налоговой выгоды в пользу налогоплательщиков: А50-16511/2017.

Наиболее емкие комментарии Верховный Суд дал в следующих случаях:

А66-4713/2017, А56-66643/2016, А53-32398/2016 – здесь ВС описал, что норма 54.1 применяется к проверкам после вступления закона в силу;

А40-5877/2017, А34-13919/2016 – Верховный Суд дал анализ переходным положениям Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ и опять же пришел к выводу о неприменимости 54.1 к проверкам до момента вступления закона в силу.

Заключение

С учетом единообразия в позициях Верховного Суда, налогоплательщики не смогут рассчитывать на применение норм 54.1 к более «старым» проверкам. При этом до сих пор нет никаких свидетельств о том, что «старая» концепция необоснованной налоговой выгоды не применяется. Даже с учетом официальной позиции Минфина и ФНС ясности в ситуации нет.

Таким образом, по мнению автора, налогоплательщики вынуждены оценивать свои действия (и действия контрагентов) сразу с двух позиций – «новой» и «старой» необоснованной налоговой выгоды.

Список литературы

1. Федеральный закон от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации".

2. Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации".

3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

4. Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@