

Налоговая реконструкция: размышления в свете нового письма Минфина

Научный руководитель – Кустова Маргарита Валерьевна

Бауэр Рудольф Эдуардович

Студент (бакалавр)

Санкт-Петербургский государственный университет, Юридический факультет, Кафедра государственного и административного права, Санкт-Петербург, Россия

E-mail: rudolf.bauer1999@gmail.com

Введение статьи 54.1 НК РФ в 2017 году было направлено на установление запрета совершения налогоплательщиком формально правомерных действий с основной целью неисполнения или неполного исполнения обязанности по уплате налогов или получения права на возмещение (возврат и зачет), чтобы по своей сути установить запрет на злоупотребление правом [1]. Министерство финансов РФ 13.12.2019 года выпустила письменное разъяснение о применении механизма налоговой реконструкции в соответствии со ст. 54.1 НК РФ, в связи с этим может полностью поменяться подход в правоприменительной и налоговой практике.

Сущность механизма налоговой реконструкции заключается в том, при наличии доказательств того, что определенные экономические и хозяйственные операции не были учтены в рамках действительного содержания, то налоговые органы должны определить объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из настоящего (объективного) содержания соответствующих операций. Налоговым органам необходимо установить и нарушение доказательства, и определить действительный размер возникшей налоговой недоимки (учитывая все доходы и расходы налогоплательщика). О налоговой реконструкции упоминается и в других актах высших судебных инстанций: Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 [3], Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 года по делу № А71 13079/2010 (ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций») [7], Определении КС РФ от 4 июля 2017 года № 1440-О [6], Определении ВС РФ от 6 марта 2018 года по делу № А27 25564/2015 (АО «СУЭК Кузбасс») [4]. Иногда и сам НК РФ [8] указывает на применение налоговой реконструкции - п.п.7 п.1 ст.31 открыто разъясняет, что налоговые органы должны применять расчетный метод для определения суммы недоимки, в том числе при непредставлении налоговому органу необходимых для расчета налога документов. Важное дополнение к этим положениям дал и Пленум ВАС РФ в своем Постановлении №57 от 30.07.2013 [5], где указал на то, что расчетный метод должен применяться как в случае отсутствия у налогоплательщика таких документов, так и при признании их ненадлежащими.

Но Минфин в своем Письме от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 [2] занял довольно спорную позицию, по сути поддержав ФНС и упростив их работу, но одновременно ухудшив положение налогоплательщиков. По мнению Минфина, доначисляя недоимки и штрафы за уклонение от налогов, необязательно применять метод налоговой реконструкции - рассчитывать действительный размер налоговых прав и обязательств с учетом реально понесенных расходов, прав на налоговые вычеты и т.п. По мнению ведомства, речь идет обо всей сумме расходов по сделкам без определения величины затрат, в действительности понесенных налогоплательщиком. Также Минфин указывает на то, что в отличие от Постановления ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53, положения статьи 54.1 НК РФ не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем. Кроме того, данная норма не устанавливает различного порядка применения ее положений в отношении

обязательств по конкретным налогам (расходов при исчислении налога на прибыль организаций и вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость). Таким образом, учет расходов при исчислении налога на прибыль организаций при определении обязательств налогоплательщика, чьи действия по злоупотреблению своим правом подпадают под положения статьи 54.1 НК РФ, положениями данной статьи не предусмотрен.

Позиция Минфина России не является первой, потому что ранее на отсутствие обязанности налоговых органов применять механизм налоговой реконструкции указывала ФНС России в своем Письме от 16 августа 2017 года № СА-4-7/16152@ [9].

Можно считать, что ФНС РФ и Минфин пытается воспользоваться введением ст.54.1 НК РФ и истолковать ее в свою пользу, чтобы изменить сформированные в практике подходы к определению реального размера налоговой недоимки. Для государства позиция Минфина приемлема, потому что запрет на вычет всей суммы расходов без учета размера реально понесенных затрат принесет намного больше поступлений в бюджетную систему, также можно и «разгрузить» работу налоговых органов, которые будут в меньших случаях применять расчетный метод.

Но стоит заметить, что Минфин, выдав такую трактовку ст.54.1 НК РФ, забыл об одном из важных принципов налогообложения - все налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными, это следует из положений п.3 ст.3 НК РФ. Выходит, что помимо 20% (а впоследствии и 40%) штрафа от суммы недоимки и пеней, налогоплательщик оказывается лишенным права учесть реально понесенные расходы, фактический размер которых может быть определен в рамках налоговой проверки, и должен доплатить налог полностью. Получается, что Минфин своим разъяснением может не только бороться с фирмами-однодневками, но и всячески усугублять положение других добросовестных налогоплательщиков.

Хотя в ст. 54.1 НК прямо не написано о налоговой реконструкции, она не снимает с налоговых органов обязанность соблюдать принципы экономически обоснованного и справедливого налогообложения. Налоги должны быть экономически обоснованы, предписывает ст. 3 НК. ФНС РФ обязана при недостоверности документов определять размер подлежащих уплате налогов расчетным путем, следует из ст. 31 НК. Кроме ст. 54.1 НК РФ существуют другие нормы законодательства, разъяснения ВАС РФ, КС РФ и ВС РФ, которые в совокупности обязывают налоговые органы проводить реконструкцию. К тому же в п. 3 ст. 54.1 НК указано, что нарушением не является сделка, если аналогичный финансовый результат может быть достигнут другой операцией. Закон предписывает налоговым органам при доначислениях ориентироваться на финансовый результат, который невозможен без расходов. Получается, что Минфин своим разъяснением напрочь перечеркнул всю сложившуюся практику, проигнорировав и законодательство, и положения высших судебных инстанций.

Источники и литература

- 1) Жарова, Е. А. Статья 54.1 НК РФ и проблемы в ее применении // Финансовое право. 2019. №8. С.25-32.
- 2) Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 3) Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 4) Определение ВС РФ от 6 марта 2018 года по делу № А27 25564/2015 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»

- 5) Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 6) Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 7) Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 года по делу № А71 13079/2010 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 8) Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»
- 9) Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»