

Общая норма о запрете налоговых злоупотреблений



Н. А. Сасов,

ведущий юрист «Пепеляев Групп», к. ю. н

Продолжая дискуссию вокруг ст. 54.1 НК РФ¹, автор выявляет смысл и цели установления подп. 2 п. 2 этой статьи с учетом правил толкования, мирового опыта и отечественной практики борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Определение понятия

Под агрессивным налоговым планированием в ОСЭР понимается в том числе ситуация, когда позиция налогоплательщика обоснована и формально соответствует законодательству, но влечет непредвиденные налоговые последствия. В этом случае налоговые органы видят опасность в том, что законодательство может быть применено для достижения результатов, отличных от тех, которые предполагал законодатель при формировании правовых норм².

Уклонение от уплаты налогов – это правонарушение, характеризующееся прямым умыслом налогоплательщика (субъективная сторона), обманом или введением в заблуждение налогового органа (способ исполнения, объективная сторона) и приведшее к потерям бюджета (материальный состав). Согласно статьям 198 и 199 УК РФ – это уклонение от подачи деклараций, включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, включение в бухгалтерские документы предприятия заведомо искаженных данных о до-

¹ Тараканов С.И. Статья 54.1 НК РФ: допустимость переквалификации отношений // Налоговед. 2020. № 4. С. 45.

² Крымский Д.И. Агрессивное налоговое планирование в свете Доклада ОЭСР // Налоговед. 2008. № 3. С. 67.

ходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения.

Другое название уклонения от уплаты налогов – налоговое мошенничество. По мнению В. Зарипова, под уклонением от уплаты налогов следует понимать введение налоговых органов в заблуждение о наличии налогоплательщика или о существовании у него обязанности по уплате налога¹.

Методы борьбы с уклонением от уплаты налогов

Существует два фундаментальных подхода к обеспечению защиты от преднамеренных и необоснованных действий по уклонению от налогообложения: общая норма предотвращения уклонения от налогообложения, установленная законом (Нидерланды, Франция и Германия), и общая судебная доктрина, связанная с предотвращением уклонения от налогообложения (США, Великобритания, Япония, Швейцария).

В США, например, налоговое законодательство зиждется на широких общих принципах, а не на подробно разработанных нормах. Согласно этому подходу при рассмотрении сделок с целью уклонения от налогообложения применяется доктрина злоупотребления правом². Хотя налогоплательщик вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы получить максимальную налоговую экономию, доктрина злоупотребления правом позволяет

налоговым органам пренебречь правовым содержанием сделки, если преобладающим мотивом налогоплательщика было уклонение от налогообложения и если сделка была искусственной или была совершена с нарушениями норм³.

В Великобритании общие принципы разграничения понятий законного и незаконного снижения налоговой нагрузки представлены в судебной практике. Так, британские суды при разрешении налогового спора рассматривают фактическую сторону сделки, а не её юридическое оформление⁴.

В соответствии со шведским законодательством⁵ сделка считается недействительной для целей налогообложения в том случае, если: была возможность заключения других сделок для достижения таких же коммерческих последствий, независимо от минимизации налогообложения в связи с данной сделкой; главной причиной заключения сделки является минимизация налогообложения; налогообложение сделки в соответствии с её формой противоречило бы тому обоснованию, которое дает ему налоговое законодательство.

Статья 41 Закона о сборах Германии устанавливает правило, что заключение притворных сделок и совершение притворных действий не учитывается для целей налогообложения⁶.

В соответствии со статьей 31 голландского Налогового кодекса недействительной счи-

¹ Налоговед. 2014. № 1. С. 19.

² Frommel стр. 137–138; David A Ward et al., «The Business Purpose Test and Abuse of Rights» [1985], no. 2 British Tax Review ; Uckmar, стр. 26–27; Law in the Melting Pot, стр. 32–36; «роттердамские исследования», стр. 209–214 и David A. Ward и Maurice C. Cullity, «Abuse of Rights and the Business Purpose Test As Applied to Taxing Statutes» (июль – август 1981), 29 Canadian Tax Journal 451–475.

³ Uckmar, стр. 27; «роттердамские исследования», стр. 341–342; и Ward et al., стр. 90–91 и 95 о Швейцарии и Нидерландах.

⁴ Интервью д-ра Г.Ленга Законное и незаконное снижение налоговых платежей: постановка проблемы и подходы к её решению // Налоговая политика и практика. 2005. № 2. С. 7.

⁵ Закон об уклонении от налогообложения (Tax Avoidance Act) от 1980 г. (1980: 865). См. Sture Bergstrom, «Sweden» в Cahiers de droit fiscal international, стр. 601–614; H.S. Garde, «Sweden», в Tax Avoidance, Tax Evasion, стр. 70–74.

⁶ См. указ. интервью д-ра Г.Ленга. – С. 6.

тается любая сделка, которая не была бы заключена, если бы ее результатом не являлось уклонение от налогообложения¹.

Вся история развития налогового права России – это, по сути, борьба государства со своими налоговыми уклонистами.

Справка!

Так, в XVI–XVII вв. в Московском государстве действовало пошлое налогообложение. Самые распространенные способы налогового уклонения – это избежание от внесения в книгу информации о безземельных крестьянах, казаках и бобылях или уход с записанной земли на неосвоенные земли. С 1679 по 1724 г. в Московском государстве действовало подворное налогообложение. Для целей налоговой минимизации дворы объединялись, прятались видимые признаки семейного достатка. Петр I ввел в 1724 году подушную подать, которой предшествовала перепись населения – ревизия. Но нерегулярность проведения переписей населения и недоверие «ревизских сказок» также снижали качество налоговой отчетности. Так, из поэмы Н. В. Гоголя «Мертвые души» видно, как помещики могли манипулировать числом своих крепостных (объектом налогообложения).

До 2017 г. в российском праве особым образом реализовывались оба способа: общие принципы установлены на уровне судебной доктрины в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», специальные нормы единично вкраплены в текст НК РФ. Например, в п. 2 ст. 135 НК РФ признается незаконным создание ситуации отсутствия на

счете налогоплательщика денежных средств, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа (см. также положения о недостаточной капитализации в ст. 269 НК РФ и др.).

Случалось, что в налоговых спорах суды ссылались на положения ст. 10 ГК РФ, запрещающие злоупотребления правом, причиняющие вред третьим лицам.

Общая норма о запрете налоговых злоупотреблений

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ в НК РФ введена ст. 54.1 НК РФ. В большинстве своих норм эта статья не содержит новых правовых ориентиров. Так, запрет учитывать (в том числе для целей налогообложения) нереальные сделки (п. 1) уже существует в законе о бухгалтерском учете (ст. 9), а требование наличия деловой цели сделок (подп. 1 п. 2) установлено в п. 9 Пленума ВАС РФ № 53. Пункт 3 статьи адресован налоговым органам: он запрещает налоговые претензии, основанные на обстоятельствах, не зависящих от налогоплательщика (неуплата налогов контрагентом и подписание его документов неустановленным лицом), а также запрещает проверять целесообразность, рациональность или неэффективность сделок налогоплательщика. Такие законные ориентиры также основаны на правовых позициях высших судов².

Единственная реальная правовая новелла содержится в подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Она устанавливает новое условие для реализации налогоплательщиком прав

¹ Статья 31 голландского Общего закона о национальных налогах гласит: «При обложении прямыми налогами не следует признавать законность юридических действий, относительно которых, в зависимости от обстоятельств, можно сделать допущение о том, что они не были бы предприняты, если бы не их результат, заключающийся в полном или практически полном избежании налогообложения». См. A. Nooteboom, "Netherlands" в Cahiers de droit fiscal international, стр. 545–563, 548–550; Robert L. van de Water, "Netherlands", в Tax Avoidance, Tax Evasion, стр. 50–59; Ward et al., стр. 95–96.

² См. постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 по делу ОАО «Лизинговая компания малого бизнеса», от 8 июня 2010 г. № 17684/09 по делу ИП Котова В.В., от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу ОАО «Муромский стрелочный завод», определения Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П и 366-О-П.

проблемы и мнения

по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов: обязательство по сделке (операции) должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Эта норма вызывает наибольшие претензии у налоговых юристов¹.

Для понимания смысла этой нормы обратимся к различным способам толкования правовых норм, в том числе давно известным².

Словесное толкование

По правилам п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

По общим правилам ГК РФ обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями или иными обычно предъявляемыми требованиями (п. 1 ст. 309 ГК РФ). Односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение его условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом, другими законами или иными правовыми актами (п. 1 ст. 310 ГК РФ).

ГК РФ предусматривает возможность исполнения обязательств кредитором третьим лицом, при этом кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника тре-

тым лицом, если исполнение обязательства возложено должником на указанное третье лицо (п. 1 ст. 313 ГК РФ). В определенных случаях кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника таким третьим лицом, даже если должник не возлагал исполнение обязательства на третье лицо (п. 2 ст. 313 ГК РФ).

Из изложенного следует, что подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ запрещает реализовывать налоговые права налогоплательщикам по реальным документально подтвержденным сделкам, прямо предусмотренным ГК РФ.

Реальное толкование (системное, по аналогии, телеологическое и др.)

Учитывая место ст. 54.1 НК РФ в НК РФ и её очевидную аналогию со ст. 10 ГК РФ, её следует считать общей нормой, содержащей запрет уклонения от уплаты налогов при формальном отсутствии нарушения законодательства.

Структура ст. 54.1 НК РФ указывает на последовательное применение норм, в неё входящих.

Обратите внимание!

Сначала налоговым органом должна проверяться достоверность информации о налоговой базе, отраженной в первичных и производных документах налогоплательщика. При отсутствии искажений проверяется наличие либо отсутствие у сделки деловой и антианалоговой цели (волевой признак), а также соответствие формального исполнителя договора реальному, наличие между ними договорных либо законных правоотношений (формальный признак). Дефект формального признака является самостоятельным основанием для поражения налогоплательщика в праве формирования налоговой базы.

¹ См., например, обзор мнений налоговых экспертов // Налоговед. 2020. № 3.

² Васильковский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. – М.: АО «Центр ЮрИнФОР», 2002. С. 508.

Экспертами единогласно отмечено, что эта норма, в отличие от Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 г., не предусматривает двух важных правил:

1) налоговой реконструкции при переквалификации сделок¹;

2) принципа виновной ответственности налогоплательщика за выбор контрагента².

ФНС РФ в своих разъяснениях от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ и от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ согласилась с первым выводом экспертов, но не согласилась со вторым. По мнению налогового ведомства, уклонение от уплаты налогов – умышленное правонарушение, следовательно, для применения ст. 54.1 НК РФ налоговый орган обязан доказать умышленную форму вины налогоплательщика.

Но ФНС не объясняет смысл запрета налогоплательщику получать исполнение у недолжного лица при том, что такое получение не изменяет действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции и само по себе негативных налоговых последствий не имеет.

Получая исполнение не от стороны договора, налогоплательщик никаким образом не вводит налоговый орган в заблуждение по поводу наличия у него обязанности по уплате налога. Сами по себе эти действия не приводят к занижению налоговой базы и потерям бюджета. Более того, условия применения п. 2 ст. 54 НК прямо предусматривают, что налоговая база налогоплательщика не искажена.

Налоговое законодательство и судебная практика исходят из того, что налоговые последствия порождают не сделки как таковые, а хозяйственные операции (совершаемые в том числе без договора)³. В этом смысле бездоговорные действия недолжного исполнителя не освобождают и его от исполнения налоговых обязанностей. Более того, согласно п. 3 ст. 54.1 НК РФ факт неуплаты налогов контрагентом не имеет значения для квалификации самого налогоплательщика.

По мнению профессора К. И. Скловского, запрет предполагает формулировку определенного поведения. Как только запрет лишается определенности, он больше не может считаться таковым и превращается в предписание. Поэтому только определенный запрет можно считать нормативом⁴.

По мнению В. В. Бациева, под должной осмотрительностью налогоплательщика должна пониматься коммерческая осмотрительность, критерии которой изложены в Пленуме ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 62 «О возмещении убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»: соблюдение стандартов проверки деловой репутации, исправности, возможности исполнения, платежеспособности контрагента⁵.

Если сторона договора готова была исполнить и исполнила фактически обязательства посредством третьих лиц, то это не порочит её исправности. Это обстоятельство не имеет значения для целей судебной защиты прав кредитора при нарушении обязательств этим

¹ Савсерис С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. 2017. № 8. С. 15; Проказин Е.А. Сравнение старых и новых правил по необоснованной налоговой выгоде // Клерк.Ру от 09.08.2017.

² Зарипов В.М. Комментарий на статью А.А. Артемьева, Т.В. Каковкиной Конституционные аспекты возложения ответственности по уплате таможенных платежей на покупателей товаров на внутреннем рынке // Налоговед. 2017. № 8. С. 34.

³ При налогообложении учитываются фактически сложившиеся отношения, поскольку дефект формы договора не может изменять фактического экономического содержания отношений сторон в силу ст. 170 ГК РФ (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.09.96 № 367/96); Суды на основании представленных сторонами доказательств обязаны определять права и обязанности налогоплательщика в соответствии с подлинным экономическим содержанием соответствующей операции (п. 7 Пленума ВАС РФ в постановлении № 53 от 12.10.2006) и др.

⁴ Скловский К.И. Институт суда явно отстает от требований общества // Закон. 2020. № 4.

⁵ Бациев В.В. Статья 54.1 НК РФ и должная осмотрительность // zakon.ru.blog/2017/12/10.

лицом, поскольку ответчиком по делу будет сторона договора, а не третье лицо. Например, по правилам п. 2 ст. 706 ГК РФ подрядчик, который привлек к исполнению договора подряда субподрядчика в нарушение положений п. 1 настоящей статьи или договора, несет перед заказчиком ответственность за убытки, причиненные участием субподрядчика в исполнении договора.

ГК РФ не требует проверять полномочия представителя стороны по договору, если они явствуют из обстановки¹. Если какое-либо лицо поставляет налогоплательщику товар, выполняет работу, оказывает услугу на условиях, предусмотренных договором, то его конклюдентные действия сами по себе служат доказательством его полномочности. Прямым последующим одобрением сделки контрагентом может считаться, например, частичная или полная оплата товаров, работ, услуг, их приемка, уплата процентов и неустойки и пр.²

Рекомендация ФНС РФ проверять наличие у контрагента собственных ресурсов для фактического исполнения договора³ также оторвана от жизни и не основана ни на гражданском законодательстве, ни на обычаях делового оборота. Часто договоры с субподрядчиками заключаются уже после победы в конкурсе и заключения госконтракта. После сделки сложно упрекать налогоплательщика в нетщательности проверки дееспособности контрагента, когда договорные обязательства фактически выполнены в точном соответствии с договором: сам факт исполнения говорит о том, что коммерческий риск был оправданным.

Возможной целью анализируемой нормы могло быть предотвращение неуплаты налогов вследствие групповой согласованности сторон договора. Способы реализации такой цели известны зарубежному и отечественному налоговому праву.

Так, параграф 25 d Закона ФРГ об НДС гласит, что налогоплательщик-покупатель несет ответственность за оплату НДС по поставщикам предыдущих контрагентов в случаях, когда выставившее счет-фактуру лицо преднамеренно уклонилось от оплаты налога или умышленно создало ситуацию своей неплатежеспособности, а налогоплательщик (покупатель) при заключении договора знал или при должной степени осмотрительности, свойственной добросовестному коммерсанту, мог знать об этом⁴.

При этом налоговые органы ФРГ не отказывают «неосторожному» налогоплательщику в налоговых вычетах НДС, а возлагают на него обязанность уплатить НДС за своего недобросовестного контрагента⁵.

Но простое прочтение подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ показывает, что эта норма подобных правил не содержит: налогоплательщик не обязан знать о налоговых злоупотреблениях контрагента (как «надлежащего», так и «ненадлежащего»).

Российская судебная практика имеет опыт борьбы с налоговым мошенничеством посредством доктрины «вытянутой руки». Критерии наличия антиналоговой схемы в посреднических сделках – это взаимозависимость налогоплательщика с посредником, отсутствие у сделки деловой цели и нерыночность цены товара (работы, услуги).

¹ См. п. 1 ст. 182 ГК РФ.

² См. п. 5 информационного письма Президиума ВАС РФ от 23 октября 2000 г. № 57 «О некоторых вопросах практики применения статьи 183 ГК РФ» // Вестник ВАС РФ. 2000. № 12.

³ В письме ФНС России от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124 налогоплательщикам рекомендуется проверять фактическое местонахождение не только офиса контрагента, но и его производственных, складских, торговых площадей.

⁴ В Решении Финансового суда земли Саксония-Анхальт (ФРГ) от 14.07.2008 № 1К344/03 указано, что чем ближе взаимоотношения налогоплательщика с участником «нарусельной» схемы, тем выше вероятность его информированности о своем участии в мошенничестве.

⁵ Буссе Р. Актуальные вопросы и практика возмещения НДС в ФРГ // Налоговед. 2011. № 6. С. 79.

Обратите внимание!

Налоговый кодекс РФ не предусматривает такой санкции, как лишение права налогоплательщика уплачивать налоги в законном размере. Разъясняя положение ст. 57 Конституции РФ, Конституционный Суд РФ неоднократно провозглашал правовую позицию о том, что обязанность платить налоги должна среди прочего пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом (см., например, постановление АС СЗО от 2 сентября 2015 г. по делу № А26-6639/2014 по ООО «ТК «Сандал» и др.).

Анализируемая норма и этих критериев не предусматривает (отсутствие деловой цели предусмотрено в подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, имеющей самостоятельное значение). Кроме того, в судебной практике между реальным и формальным исполнителем, как правило, договор имеется, что исключает самостоятельное применение к налогоплательщику подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Из изложенного следует, что подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, не содержащий определенно-го запрета или предписания для налогоплательщика, не нацелен на борьбу с его налоговым мошенничеством.

Правовые последствия нарушения запрета

Как следует из письма Министра финансов РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904, ст. 54.1 НК РФ не содержит обязанности налоговых органов определять расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщиков, нарушивших запреты, ей установленные. Такая констатация ничего очевидного не объясняет.

Структура анализируемой нормы права очевидно неполная – в ней отсутствует санкция. Это обстоятельство не говорит о дефекте

нормы, а лишь означает, что её санкцию следует поискать в других статьях Кодекса¹.

Единственная применимая санкция ст. 122 НК РФ имеет материальный состав, т. е. для её использования следует верно установить размер налоговой недоимки. Для этого нужно определить разницу между налоговыми последствиями правомерных и неправомерных деяний налогоплательщика, что, в свою очередь, требует проведения налоговой реконструкции. Именно к этому призывают и высшие судебные органы.

Обратите внимание!

Так, требования экономического анализа поведения налогоплательщика и корректной налоговой реконструкции предусмотрены в п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2016 г. № 53. Верховный Суд РФ неоднократно провозглашал правовую позицию, что совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которых он стремился избежать (см. определения СКЭС ВС РФ от 27.11.2015 г. по делу № А12-24270/2014, от 22.07.2016 г. по делу № А40-63374/2015). Эта правовая позиция совпадает с позицией Конституционного Суда РФ: если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или операции, не обусловленные разумными экономическими и иными причинами (целями делового характера), это предполагает доначисление налогов так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (см. определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О).

При условии реальности оцениваемой сделки и рыночности её цены «субъектный дефект договора» сам по себе не влечет налоговых потерь бюджета, поскольку налоговая реконструкция такой сделки приводит к тому же налоговому результату.

¹ См., например, постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П, определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2171-О и др.

С точки зрения доктрины «существо над формой» норма не имеет смысла.

Так для чего же тогда принималась анализируемая норма?

Известно, что наиболее популярные аргументы в спорах об обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика – это упреки налогового органа в отсутствии у контрагента возможностей самостоятельно исполнить договор (нет персонала, имущества, транспортных средств и т. д.). Суды обязывали инспекции такой упрек доказать¹. Судебный процесс подчинен конституционным ориентирам.

Согласно правовым позициям Конституционного Суда РФ:

- налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика определенных действий только в тех пределах и объеме, которые необходимы для реализации указанных в Конституции Российской Федерации целей, включая публичные интересы и интересы других лиц²;
- налогоплательщик не несет ответственность за действие всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет³;
- нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства⁴.

Воспринимая эти конституционные ориентиры, суды часто защищали права налогоплательщиков, ссылаясь на то, что границы проявления должной осмотрительности определяются в том числе доступностью сведений, которые могут быть получены налогоплательщиком о своих контрагентах⁵. Суды учитывали, что гражданское законодательство допускает исполнение договорных обязательств субподрядчиками контрагента без извещения заказчика⁶, а налоговое – не требует знания налогоплательщиком юридических связей стороны договора с его конкретными исполнителями.

С введением подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ такое знание предполагается, что по логике законодателя улучшит пробюджетную судебную статистику.

Как налогоплательщик может застраховать этот налоговый риск?

Статья 3 Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» позволяет контрагенту не раскрывать перед налогоплательщиком информацию о своих субисполнителях.

Судебная практика показывает, что договорные заверения и гарантии контрагента о достоверности информации о реальном исполнителе обязательств крайне редко защищают имущественные риски налогоплательщика⁷. Основную массу подобных регрессных исков к поставщикам нало-

¹ См., например, определение Верховного Суда РФ № 305-КГ16-10399 от 29.11.2016 по делу № А40-71125/2015 по заявлению ООО «Центррегионголь».

² См. постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П, от 14.05.2003 № 8-П, от 22.11.2001 № 15-П, от 15.07.1999 № 11-П, от 17.12.1996 № 20-П.

³ См. определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О.

⁴ См. постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П.

⁵ См., например, постановление АС УО от 20.12.2018 по делу № А76-15684/2017, постановление АС МО от 07.02.2019 № А40-45134/2018 и др.

⁶ Согласно п. 1 ст. 706 ГК РФ, если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика. При этом ГК РФ не требует от исполнителя раскрывать заказчику своих субисполнителей.

⁷ См. постановление АС СКО от 05.06.2017 по делу № А53-22858/2016 ООО «Торговый дом «Риф».

гоплательщики проигрывают: суды считают, что ненадлежащий исполнитель – это налоговая проблема (неосмотрительность) самого налогоплательщика¹.

Налоговый риск от применения ч. 2 п. 2 ст. 54.1 НК на законных основаниях налогоплательщику застраховать невозможно либо крайне затруднительно, что само по себе несправедливо

Таким образом, налоговый риск от применения ч. 2 п. 2 ст. 54.1 НК на законных основаниях налогоплательщику застраховать невозможно либо крайне затруднительно, что само по себе несправедливо.

Новая норма в её буквальном истолковании нарушает конституционное право налогоплательщика на справедливость, правовую определенность, покушается на правовые принципы: принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, принцип добросовестности при осуществлении налогового администрирования

Следовательно, новая норма в её буквальном истолковании нарушает конституционное право налогоплательщика на справедливость, правовую определенность,

покушается на правовые принципы: принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, принцип добросовестности при осуществлении налогового администрирования.

С учетом изложенного можно заключить, что подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ:

- не имеет целью борьбу с уклонением от уплаты налогов,
- противоречит доктрине «существо над формой» (equity above the form),
- нуждается в конституционной оценке Конституционным Судом РФ и до такой оценки по существу не может применяться в значении, противоречащем Конституции РФ и ранее высказанным правовым позициям Конституционного Суда РФ.

Налоговое законодательство Великобритании, Канады и других стран знает примеры, когда общие нормы борьбы с уклонением от уплаты налогов, не прошедшие проверку временем, корректировались либо отменялись. Статью 54.1 НК РФ стоит поправить вовремя: пока число российских налогоплательщиков существенно не сократилось

P. S. Налоговое законодательство Великобритании, Канады и других стран знает примеры, когда общие нормы борьбы с уклонением от уплаты налогов, не прошедшие проверку временем, корректировались либо отменялись. Статью 54.1 НК РФ стоит поправить вовремя: пока число российских налогоплательщиков существенно не сократилось. **ИВ**

¹ См. судебные акты по делам № А40-16650/2015, А33-5110/2014, А78-6413/2013, А52-1354/2011, А 21-7228/2013, постановления АС МО от 21.08.2017 по делу № А40-242243/2016, АС ЗСО от 17.09.2019 по делу № А45-45852/2018, АС УО от 27.01.2020 по делу № А71-5923/2019 и др.