

# О толковании статьи 54.1 Налогового кодекса РФ



**Н. А. Сасов,**

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

Не секрет, что налоговые органы склонны заполнять правовые пробелы своим «пробюджетным» толкованием. Зачастую некоторые суды соглашаются с таким толкованием и легализуют неосновательное обогащение бюджета. О том, как следует толковать ст. 54.1 НК РФ, рассуждает автор статьи.

Конституционный Суд РФ неоднократно повторял правовую позицию о том, что нормы налогового законодательства должны быть сформулированы максимально четко, их правовая неопределенность неконституциона<sup>1</sup>. Эта позиция легла в основу норм – гарантий, оформленных в пп. 6 и 7 ст. 3 НК РФ: акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, что-

бы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить; все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Разъясняя положение ст. 57 Конституции РФ, Конституционный Суд РФ неоднократно провозглашал правовую позицию о том, что

<sup>1</sup> В постановлениях Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П, в определении от 12.07.2006 № 266-О утверждается, что определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к несогласующемуся с принципом правового государства (ст. 1 Конституции РФ) произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами.

обязанность платить налоги должна среди прочего пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом<sup>1</sup>.

Между тем, история отечественного налогового права знает примеры, когда пробельные нормы закона длительное время толковались в пользу бюджета на подзаконном уровне.

### «Доплатежи по налогу на прибыль»

Согласно п. 2 ст. 8 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» предприятия – плательщики авансовых взносов налога на прибыль исчисляли сумму налога исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению с учетом предоставленных налоговых льгот и ставки налога на прибыль, нарастающим итогом с начала года по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определялась с учетом ранее начисленных платежей.

Разница между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога за истекший квартал подлежала уточнению на сумму, рассчитанную исходя из ставки банковского кредита, установленной в истекшем квартале Банком России.

Излишне внесенные суммы налога засчитывались в счет очередных платежей или возвращались плательщику в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления.

В Инструкции Госналогслужбы России от 10.08.1995 г. № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» законный термин

«уточнение» был заменен на «дополнительные платежи», которые уплачивались в бюджет наряду с налогом на прибыль<sup>2</sup>.

Между тем, изменение названия платежа с «уточнение» на «дополнение» искажало его смысл: дополнение служит добавлением чего-либо сверх имеющегося, а уточнение придает большую точность чему-либо без обязательного увеличения его объема.

Очевидно, что вместо законного требования уточнить размер квартальной недоимки на сумму, рассчитанную по ставке Банка России, Госналогслужба России предложила добавить к квартальной недоимке отдельный платеж.

В примечании 1 к Приложению 8 Инструкции «Расчет дополнительных платежей...» сказано: «Сумма средств, причитающихся в бюджет, учитывается за каждый квартал и в расчете налога по фактической прибыли не учитывается». Эта оговорка подзаконного акта – прямое искажение смысла п. 2 ст. 8 Закона.

Анализируя обжалуемую норму Закона о налоге на прибыль, Конституционный Суд РФ обнаружил, что Закон никаких дополнительных платежей не предусматривает вовсе.

То есть дополнительных финансовых обременений, кроме собственно налога на прибыль, исчисляемого от налогооблагаемой базы по итогам налогового периода, Закон на налогоплательщика не возлагал. Сумма уточнения – это способ исчисления налога – по итогам года подлежит зачету наряду с авансовыми платежами<sup>3</sup>.

К сожалению, эту логику Конституционного Суда РФ обнаружили не все арбитражные суды и даже после вынесения данного Определения взыскание «доплатежей» по итогам

<sup>1</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 года № 5-П, определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2171-О и др.

<sup>2</sup> См.: Пункт 5 Инструкции и Приложение 8 к Инструкции МНС России от 15.06.2000 № 62.

<sup>3</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 13.11.2001 № 225-О.

года сверх налога на прибыль признавалось некоторыми арбитражными судами соответствующим Конституции РФ<sup>1</sup>.

Пример показывает, как долго и трудно до правоприменителя доходит конституционная аксиома: в бюджет может попасть только та часть имущества налогоплательщика, которая прямо признана налогом (с соответствующей налоговой базой, ставкой, порядком исчисления и уплаты) на уровне федерального закона.

### **Проверка предела осуществления прав по исчислению налоговой базы (ст. 54.1 НК РФ)**

Как следует из положений НК РФ, налоговый контроль предназначен для проверки соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства<sup>2</sup>. По итогам налоговой проверки возможно выявление налоговых нарушений, привлечение виновных к налоговой ответственности, обяание правонарушителей погасить недоимку перед бюджетом.

Привлечение налогоплательщика к ответственности иначе как по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ, недопустимо: это противоречит п. 1 ст. 108 НК РФ.

Новая статья НК РФ имеет ту же цель, что и судебная доктрина обоснованности налоговой выгоды: борьба с налоговым мошенничеством. Она устанавливает запреты возможных злоупотреблений налогоплательщика, но не содержит указаний на то, какие действия должен предпринять налоговый орган, если установит, что налогоплательщик эти запреты нарушил.

Как и прежде, налоговые органы такой законный пробел истолковали «пробюджетным образом». Письмами от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ ФНС РФ разъясняла, что вве-

дение в действие ст. 54.1 НК РФ является основанием для кардинального изменения судебной практики. В подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. При установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из обстоятельств, определенных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

К сожалению, письмо Министерства финансов РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904, подписанное самим министром финансов, разъясняющее порядок применения ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, не дает правоприменителям никакой новой информации; оно не отвечает на вопрос, интересующий всех налогоплательщиков и должностных лиц налоговых органов: что делать, если проверка установит нарушение налогоплательщиком запретов и ограничений, в ней установленных (пп. 1, 2).

### **Как толковать ст. 54.1 Налогового кодекса РФ**

Из курса теории государства и права известно, что только при наличии всех своих элементов (гипотеза, диспозиция и санкция) норма обретает реальный (а не декларативный) характер и влечет за собой определенные правовые последствия.

<sup>1</sup> См., например: Постановления ФАС ВСО от 19.08.2003 по делам № А33-13758/02-СЗн-Ф02-2564/03-С1, № А33-13758/02-СЗн-Ф02-2832/03-С1; ФАС СЗО от 11.08.2003 № А21-1041/03-С1.

<sup>2</sup> См.: Пункт 1 ст. 82 НК РФ.

Анализ ст. 54.1 НК РФ показывает, что логическая структура этой нормы права неполная – в ней отсутствует санкция. Это обстоятельство не говорит о дефекте нормы, а лишь означает, что её санкцию следует искать в других статьях Кодекса<sup>1</sup>.

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.

Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 провозглашает, что признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (п. 11).

Так что должно сделать должностное лицо налогового органа, установившее факт нарушения налогоплательщиком запретов и ограничений, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ?

Ответ очевиден: привлечь виновное лицо к налоговой ответственности.

Но поскольку состав ст. 122 НК РФ материален, следует верно установить размер налоговой недоимки, возникшей в результате правонарушений налогоплательщика. Для этого нужно определить разницу между налоговыми последствиями правомерных и правонарушений налогоплательщика, что в свою очередь требует проведения налоговой реконструкции.

Именно к этому призывают высшие судебные органы.

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 в силу п. 4 ст. 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Следовательно, результатом налоговой проверки не может выступать доначисление недоимки, которая не должна была возникнуть у проверяемого лица при надлежащем соблюдении им требований законодательства о налогах и сборах<sup>2</sup>; совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которых он стремился избежать<sup>3</sup>.

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<sup>4</sup>.

Законный метод, обеспечивающих такую обязанность налогового органа, предусмотрен в п. 7 ст. 31 НК РФ (расчетный метод исчисления налога). Как разъяснено в п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, при определении налоговым органом на основании этой нормы сумм налогов, под-

<sup>1</sup> Хрестоматийный пример «расщепленной» нормы права: диспозиция «каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы» содержится в ст. 57 Конституции РФ, а санкции, применяемые в случае её нарушения (гипотеза), содержатся в соответствующих статьях гл. 16 Налогового кодекса РФ.

<sup>2</sup> См.: Определения СКЭС ВС РФ от 28.10.2019 по делу № А41-48348/2017, от 16.02.2018 по делу № А33-17038/2015, от 03.08.2018 по делу № А40-93786/2017.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О.

лежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы; изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

В случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом по правилам указанного подпункта с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

Согласно определению Конституционного Суда РФ от 29.09.2015 № 1844-О допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного

подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика.

Приведенный комментарий ст. 54.1 НК РФ гарантирует её применение, обеспечивающее защиту конституционных прав налогоплательщиков (включая и её нарушителей) и предотвращает неосновательное обогащение государства.

Справедливость такого толкования опирается на конституционный принцип законного установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции Российской Федерации), в силу которого налоговые органы могут действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, в том объеме налоговой нагрузки, которая установлена законом, т. е. актом, принятым с соблюдением демократических процедур<sup>1</sup>. **Ъ**

<sup>1</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2010 г. № 430-О-О.

## Нас читают 25 лет! Присоединяйтесь!

Журнал «Налоговый вестник» – одно из первых изданий для бухгалтеров, финансовых директоров, специалистов по налогам. Он основан Государственной налоговой службой и в свое время был внесен в Книгу рекордов Гиннеса как самое многотиражное издание по налогам в мире. Журнал начал выпускаться в конце 1994 года (первый номер вышел в январе 1995 года). Мы отметили 25-летний юбилей. Мы благодарим всех, кто на протяжении этих лет оставался и до сих пор остается с нами! Коллектив ИД «Налоговый вестник» и дальше будет работать для наших читателей. Надеемся, что журнал останется незаменимым помощником в вашей работе.

