

# ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Право для бизнеса

Ст. 54.1 НК РФ — шаг к необходимости введения налогового комплаенса?



Управляющий партнер  
юридической компании  
«Пепеляев Групп», адвокат,  
кандидат юридических наук

**С.Г. Пепеляев**.....

стр. **5**

**Обязательная  
сертификация товаров**.....стр. 16

**Интеллектуальные права  
и антимонопольное регулирование**.....стр. 72

**Спортсмен как субъект спорта**.....стр. 79

Издается компанией «Гарант»



## С.Г. Пепеляев

управляющий партнер  
юридической компании  
«Пепеляев Групп», адвокат,  
кандидат юридических наук

**Пепеляев Сергей Геннадьевич** — управляющий партнер юридической компании «Пепеляев Групп», адвокат. Более 30 лет углубленно занимается вопросами налогообложения компаний и граждан, а также проблемами инвестиционной деятельности, судопроизводства.

Кандидат юридических наук (1991 г.).

Член Правления Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП).

По приглашению Государственной Думы Федерального собрания Российской Федерации, Администрации Президента Российской Федерации и других ведомств участвовал в разработке законопроектов, в частности, Налогового кодекса Российской Федерации, законов об олимпийских играх, о трансфертных ценах. Приглашается Конституционным Судом Российской Федерации для выражения экспертной позиции по ряду дел.

В 2013 г. избран в совет Федеральной палаты адвокатов, входит в совет Адвокатской палаты Московской области. Федеральной палатой адвокатов РФ награжден медалью «За заслуги в защите прав и свобод граждан», Серебряной медалью им. Ф.Н. Плевако (2013 г.), Золотой медалью имени Ф.Н. Плевако «За профессиональное мастерство и достигнутые успехи в защите прав и законных интересов граждан и юридических лиц» (2018 г.).

**?** Сергей Геннадьевич, выскажите, пожалуйста, свое общее отношение к появлению ст. 54.1 НК РФ, устанавливающей пределы осуществления прав налогоплательщика, в том числе в части правовой определенности содержащейся в этой статье нормы, а также позитивных и (или) негативных ожидаемых последствий ее применения?

— Появление ст. 54.1 НК РФ вызвано потребностями правоприменительной практики налоговых органов и имеет давнюю историю. Еще в 2006 г. были предложены поправки в НК РФ по поводу злоупотреблений в налоговой сфере, но были отклонены ГД ФС. Как следствие, было дано судебное толкование положений налогового законодательства по этому вопросу: постановление Пленума

ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В течение более чем десятилетнего периода, когда суды по экономическим спорам при рассмотрении налоговых дел руководствовались упомянутым постановлением Пленума ВАС РФ, накопилась обширная судебная практика, которую не хотелось бы «терять» при переходе от судебного к законодательному регулированию проблемы. Наоборот, на мой взгляд, следовало бы развить положения Пленума и отреагировать на множество сопутствующих проблемных вопросов, не ограничиваясь рамочным запретом налогоплательщикам злоупотреблять правами. Экспер-

тами предлагались соответствующие проекты закона. Но законодатель пошел по другому пути: были установлены общие границы, задано «направление» для последующего судебного толкования. Так поступили, например, и в США: в 2010—2011 гг., когда Президентом США был Б. Обама, тоже была принята очень общая антиуклонительная норма, вдохнуть жизнь в которую должны суды. Но в России, в отличие от стран англосаксонского права, судебное правотворчество менее самостоятельно, и напротив, нужно ясное, детальное законодательное регулирование.

Следует отметить, что в ст. 54.1 НК РФ, как и ранее в постановлении Пленума ВАС РФ № 53, были смешаны различные правовые явления.

Во-первых, часть первая ст. 54.1 НК РФ по сути посвящена вопросу налогового мошенничества, когда у лица нет цели получить результат экономической деятельности и оно лишь создает документально видимость хозяйственной деятельности, и в результате старается, например, получить возмещение из государственного бюджета. Эти действия образуют состав преступления.

Во-вторых, это описанная в части второй ст. 54.1 НК РФ ситуация, когда у лица есть хозяйственная цель, но она для максимизации финансового результата достигается обходом норм налогового законодательства. Этот случай требует более детального описания законодателем методов и способов отграничения упомянутых действий от правомерного поведения налогоплательщика.

В норме фактически закреплены два посыла: деловая цель должна проследиваться как в каждой отдельной хозяйственной операции, так и в последовательности операций. К сожалению, формулировки, использованные законодателем для установления этого подхода, содержат изъяны. Даже название ст. 54.1 НК РФ странное, так как отсутствует его взаимосвязь с текстом самой статьи, кроме того, у налого-

плательщиков есть не право, а обязанность самостоятельно правильно исчислить<sup>1</sup>, своевременно и в полной сумме заплатить налог.

Важно упомянуть ряд вопросов правового регулирования, которые не отражены в ст. 54.1 НК РФ. Наиболее вероятно, эти пробелы правового регулирования будут восполнены судебным толкованием.

Например, в части содержания доктрины деловой цели необходимо принимать во внимание дело Cadbury Schweppes против Commissioners of Inland Revenue (UK)<sup>2</sup>, рассмотренное в 2006 г. Европейским судом справедливости. Суд подчеркнул, что главная задача — установить деловую цель и исходя из нее рассчитать налог. Закон должен установить последовательность необходимых и достаточных для доказывания факта действий: как налоговый орган, суд и налогоплательщик должны доказывать, в чем деловая цель состоит. При этом бремя доказывания должно быть на налоговом органе, в том числе и из-за защиты интересов «слабой стороны», и из-за презумпции добросовестности налогоплательщика. К сожалению, законодатель не отразил в ст. 54.1 НК РФ какой-либо стандарт доказывания.

На мой взгляд, подлежат доказыванию следующие обстоятельства: направленность сделки на решение производственных задач; соответствие операции деловой стратегии, значение для развития компании (экономический аспект), достигнутые и ожидаемые бизнес-результаты (финансовый аспект); выполнение публично-правовых требований (правовой аспект). Важно отметить, что деловая цель не всегда связана с получением прибыли, целью может быть и снижение ожидаемых убытков и др.

Кроме того, борьба с налоговыми злоупотреблениями ведется не только с помощью общей нормы, есть и специальные положения НК РФ, например, по вопросам «тонкой капитализации», контролируемых иностранных компаний, трансфертного

<sup>1</sup> Принцип самообложения действует в отношении всех налогоплательщиков, за исключением физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность (Прим. ред.).

<sup>2</sup> См. *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs. Commissioners of Inland Revenue* (ECLI:EU:C:2006:544; URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=187197> (дата обращения — 27 августа 2018 г.)).

ценообразования. С другой стороны, ряд положений законодательства прямо допускают получение налоговой выгоды. Например, безвозмездная передача средств между дочерней и материнской организациями не приводит к образованию у сторон облагаемого дохода. На мой взгляд, в таких случаях общая норма ст. 54.1 НК РФ не должна применяться.

Правовым последствием применения положений ст. 54.1 НК РФ должна быть полная реконструкция налоговых отношений, исходя из установленной экономической (деловой) цели, выявления конечных бенефициаров и основанной на этой информации правовой квалификации содержания сделки. Неправомерный отказ от проведения полной налоговой реконструкции — характерная проблема текущей правоприменительной практики налоговых органов, а иногда и судов.

**? Верно ли предположить, что установление деловой цели будет по поводу всей совокупности сделок, которые являются правовой формой избранного налогоплательщиком бизнес-проекта?**

— Понятно, что статья 54.1 НК РФ подтверждает необходимость применения доктрины деловой цели. При этом возможно использование и других известных правовых доктрин, в частности, преобладания существа над формой, «сделки по шагам».

**? Поможет ли налоговым органам появившийся доступ к аудиторской информации в выявлении деловой цели сделки (совокупности сделок) налогоплательщика?**

— Наиболее вероятно, в части достоверности данных бухгалтерского учета, в том числе используемых для цели расчета налоговой базы, формирования показателей налоговой отчетности, но из-за получения налоговыми органами такого права впоследствии возможны попытки создать изъятия и из других видов профессиональной тайны (врачебная, адвокатская тайна). Поэтому я выступал против принятия федерального закона, позволяющего налоговому органу ознакомиться с документами, относящимися к профессиональной тайне аудитора.

**? Есть ли, на Ваш взгляд, аналогия норм ст. 54.1 НК РФ и частноправовой категории «злоупотребление правом»?**

— Нет, предмет правового регулирования различен. Частное право регулирует распределительные имущественные отношения, основанные на юридическом равенстве субъектов, а налоговое право регулирует перераспределительные имущественные отношения, основанные на отношениях власти и подчинения. Поэтому неуместен, на мой взгляд, перенос частноправовых категорий в сферу налоговых правоотношений. Внедрение инородных принципов правового регулирования, происходящее вместе с использованием конструкций других отраслей права, приводит, к сожалению, к весьма неожиданным решениям судебных органов. Пример — постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г., где неуплата налога была обосновательно квалифицирована как ущерб для государственного бюджета. Из-за неуплаты налога возникает негативный эффект для бюджетного планирования, средства недополучены. Но ущерба как потери того, что уже имелось в бюджете, или как вынужденных расходов бюджета, нет.

**? Возможно ли допустить установление законодательством или судебным толкованием аналогичного определения пределов осуществления прав налоговых органов и (или) запрета на наличие единственного последствия действий (бездействия) налогового органа в виде прекращения экономической деятельности или несостоятельности лица, являющегося налогоплательщиком?**

— «Зеркальная» норма, на мой взгляд, справедлива и ожидаема: «сильная» сторона в налоговых отношениях не должна действовать в ущерб налогоплательщику из ложно понимаемого «интереса бюджета» как максимального насыщения. Нужна законодательная гарантия того, что обязанность налогового органа по обеспечению правильности исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 30 НК РФ) будет реализована правовым способом.

В этом направлении практика ВС РФ «сдвинулась с места». Например, можно упомянуть Определение коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 16 февраля

2018 г. № 302-КГ17-16602 по делу АО «Бамтоннельстрой».

**?** **Есть ли, на Ваш взгляд, правомерный экономический интерес лица, являющегося налогоплательщиком, в стремлении законным способом сэкономить на налогах?**

— Задача любого предпринимателя — сокращать свои расходы, в том числе и расходы на уплату налогов. Налоговое законодательство устанавливает ограничение этого интереса налогоплательщика: снижение упомянутого расхода может быть сопутствующим результатом сделки, но не основной ее целью. Соглашаясь с упомянутым ранее решением Европейского суда справедливости, можно отметить, что установленные законом ограничения оправданны для пресечения полностью искусственных (не отражающих экономическую реальность) схем, направленных на обход ограничений налогового законодательства и исключительно на уклонение от уплаты налогов.

**?** **Каково Ваше отношение к появившейся практике «аннулирования налоговых деклараций»? Могут ли повлиять методические рекомендации ФНС России, особенно упомянутый в них открытый перечень «признаков, свидетельствующих о возможной непричастности к ведению финансово-хозяйственной деятельности»<sup>3</sup> на непрерывность деятельности субъекта экономической деятельности, устойчивость показателей финансового результата деятельности, отраженных в том числе в публичной отчетности для инвесторов?**

— ФНС России должна выполнять методическую функцию. Но при этом важно, соответствуют ли методические рекомендации законодательству сложившейся судебной практике, в том числе по поводу применения положений постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, международному опыту. «Аннулирование декларации» по каким-либо основаниям налоговым законодательством не предусмотрено. Если даже предположить

появление в будущем такого механизма, закрепленного в законе, то следует тщательно определить в законе последствия не только для самого налогоплательщика, но и для его контрагентов. Сейчас их могут необоснованно обвинить в том, что ведут деятельность с лицом, не сдающим отчетность, если эта отчетность была налоговым органом «аннулирована».

**?** **Является ли уменьшение бремени налогового администрирования налогоплательщиком задачей деятельности налогового органа с точки зрения доктрины налогового права?**

— Это один из четырех принципов А. Смита: налоги должны легко уплачиваться и не должны «дорого стоить», то есть не должна быть большой разница между затратами налогоплательщика по поводу налогообложения и суммой, «осевшей в бюджете». Было бы интересным ведение статистики соотношения суммы налога и совокупной величины фактических затрат по поводу администрирования этого налога налогоплательщиком.

**?** **Приведут ли положения ст. 54.1 НК РФ, на Ваш взгляд, к увеличению времени обоснования каждой хозяйственной операции, формирующей налоговую базу?**

— Да, приведут. В частности, появляется необходимость документирования деловой цели некоторых сделок в качестве предварительного обоснования на случай возможного оспаривания налоговым органом наличия деловой цели.

**?** **Является ли предварительное документирование мотивов<sup>4</sup>, ожидаемой экономической цели сделки (совокупности сделок) и документальное подтверждение исполнения обязательств из этой сделки, сверхзначимым фактором для обоснования расходов при налогообложении прибыли организации?**

— В каких-то ситуациях — да, является. Например, когда организация планирует нетиповую хозяйственную операцию. И если налогоплательщик, оценивая риски, понимает, что к этой операции будет пристальное внимание налоговых органов, то

<sup>3</sup> Письмо ФНС России от 10 июля 2018 г. № ЕД-4-15/13247 «О профилактике нарушений налогового законодательства».

<sup>4</sup> Например, в виде экономической модели, бизнес-плана заинтересованной стороны.

разумно подготовиться, собрав материалы предварительного обсуждения бизнес-проекта.

**?** Аналогичен ли подход для случая высокого уровня детализации описания взаимных прав и обязанностей сторон договорных отношений, сложной структуры совокупности связанных единой деловой целью сделок?

— Думаю, что да.

**?** Приведет ли упомянутый предварительный сбор налогоплательщика по поводу сделки к появлению предварительного согласования с налоговым органом налоговых последствий соответствующей сделки?

— Да, есть тенденция к появлению так называемых «налоговых рулингов». Для налогоплательщиков, являющихся представителями крупного бизнеса, уже применяется Раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК РФ.

**?** Расскажите, пожалуйста, об академической активности сотрудников юридической компании «Пепеляев Групп»?

— Есть несколько направлений. Во-первых, целый ряд юристов компании, и я в том числе, являемся действующими преподавателями организаций высшего образования. Во-вторых, около 130 студентов в год проходят стажировку в юридической компании «Пепеляев Групп», приобретая необходимый опыт и навыки. Третьим направлением является проведение научных конференций, наиболее значимой, наверное, можно назвать ежегодную международную научно-практическую конференцию «Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации», проводимую на базе МГУ

им. М.В. Ломоносова. Четвертым направлением является рецензируемый научный журнал по налоговому праву — «Налоговед».

**?** В начале этого года в издательстве «Просвещение» вышла в свет вторая часть учебника «Налоговое право», подготовленная под Вашей редакцией. Учебник содержит уникальное описание доктринально-исторических основ установления каждого из налогов, упомянутых в части второй НК РФ, явно ориентирован на появление интереса у читателя к самостоятельному продолжению изучения вопросов налогообложения. Как долго авторский коллектив шел к созданию этой колоссальной и необычной по формату изложения работы?

— С момента первого издания учебника «Налоговое право» в 1995 г. прошло более двадцати лет. Изначально учебник был однотомным изданием, но затем возникла идея создать учебник для углубленного изучения, содержащий доктринальные положения, пояснения подходов, концепций, не устаревающий и за 10 лет. Действующий НК РФ используется, по сути, лишь для иллюстрации возможного варианта законодательного решения. Буква закона меняется слишком часто, а содержание правового института гораздо более устойчиво. Учебник уже содержит главу «Природоресурсное налогообложение», в этом смысле предвосхитивший идею Минфина России об экологическом налоге. В целом задачей учебника является систематизация знаний о налоговой праве, побуждение читателя к размышлению по этому поводу.

**?** Уважаемый Сергей Геннадьевич, большое спасибо за интересную беседу!