

LT In Focus

Госдума РФ приняла законопроект, закрепляющий в НК РФ концепцию необоснованной налоговой выгоды

7 июля 2017 года Госдума РФ в третьем чтении приняла [законопроект](#) (далее — Законопроект), в соответствии с которым в НК РФ вносятся поправки о необоснованной налоговой выгоде. Данные поправки являются воплощением законотворческой идеи, которая, как известно, обсуждалась на протяжении многих лет и является одной из самых долгожданных законодательных инициатив последнего времени.

Напомним, что на данный момент применение концепции необоснованной налоговой выгоды урегулировано лишь Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № [53](#) (далее — Постановление Пленума ВАС РФ) — самым цитируемым постановлением Пленума ВАС по налоговым спорам.

Поскольку судебные споры о применении этой концепции составляют весьма значительную часть всех налоговых споров и количество подобных дел с каждым годом увеличивается, кодификация положений о применении концепции необоснованной налоговой выгоды, определенно, является важной и необходимой мерой.

В данном выпуске мы рассмотрим поправки, предлагаемые Законопроектом, а также оценим их влияние на положение налогоплательщиков в сравнении с нынешней ситуацией, когда налоговые органы развивают подход Пленума ВАС РФ к необоснованной налоговой выгоде с учетом существующей неопределенности критериев ее применения.

[Предлагаемые изменения](#)

[Как принятие Законопроекта может отразиться на положении налогоплательщиков?](#)

Предлагаемые изменения

Отметим, что разработка Законопроекта заняла достаточно большое количество времени: на рассмотрение Госдумы РФ он был внесен в 2014 году, в первом чтении был принят в 2015 году. Законопроект, доработанный ко второму чтению, которое прошло 5 июля 2017 года, претерпел существенные изменения, а к третьему остался неизменным.

В частности, в первоначальной редакции Законопроекта в НК РФ вводилось такое понятие, как «злоупотребление правом», от которого впоследствии было решено отказаться.

Актуальной версией Законопроекта предлагается дополнить НК РФ статьей 54¹, согласно которой под необоснованной налоговой выгодой фактически понимается уменьшение налоговой базы/налога к уплате в результате **искажения** налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни/объектах налогообложения.

При отсутствии такого искажения налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу/сумму налога при соблюдении следующих условий:

- **основной** целью сделки не является неуплата (неполная уплата) и/или зачет (возврат) суммы налога;
- обязательство по сделке **фактически исполнено лицом, являющимся стороной договора**, заключенного с налогоплательщиком, и/или лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При этом предусматривается, что подписание первичных учетных документов неустановленным/неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, а также наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных сделок **не могут являться самостоятельным основанием** для признания уменьшения налоговой базы или суммы налога неправомерным.

Таким образом, основным критерием применения концепции необоснованной налоговой выгоды будет являться оценка реальности сделок или, иными словами, оценка действительного намерения налогоплательщика исказить сумму налога к уплате.

В случае принятия федеральный закон вступит в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования.

Его положения в части доказывания налоговыми органами наличия необоснованной налоговой выгоды будут применяться к камеральным налоговым проверкам

Как принятие Законопроекта может отразиться на положении налогоплательщиков?

В целом нужно отметить, что положения Законопроекта во многом соответствуют подходу Пленума ВАС РФ, выраженному в Постановлении № 53.

Напомним, что относительно недавно ФНС России выпустила [разъяснения](#), смягчающие формальные подходы налоговых органов к выявлению необоснованной налоговой выгоды, которые также во многом соответствуют формулировкам законопроекта.

В то же время, несмотря на, казалось бы, более «мягкие» (по сравнению с предыдущей версией Законопроекта) положения в отношении формальных нарушений, нельзя однозначно назвать Законопроект благоприятным для налогоплательщиков.

Законопроект по-прежнему оставляет очень много открытых вопросов:

1. в законопроекте отсутствуют положения, обязывающие налогоплательщиков проявлять «должную осмотрительность» при выборе контрагентов. Тем не менее, на наш взгляд, такая формулировка не означает безусловное освобождение налогоплательщиков от необходимости проверки добросовестности своих контрагентов, поскольку доказать отсутствие умышленного искажения налоговой базы можно будет в том числе за счет предоставления доказательств проявления должной осмотрительности.
2. понятие «искажения налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни», которое вводится Законопроектом, является достаточно широким и неоднозначным;
3. понятие «основная цель» сделки является оценочным, не вполне понятно, как налоговые органы будут его трактовать и будет ли наличие бизнес-цели наряду с получением существенной налоговой выгоды являться основанием для признания такой выгоды обоснованной. Существующая судебная практика показывает, что наличие деловой цели не всегда оправдывает факт получения налоговой экономии (дела № [A11-6203/2016](#), [A50-17405/2016](#));
4. вводится условие о необходимости исполнения обязательств по сделке именно тем контрагентом, который указан в договоре. Таким образом, налоговые органы могут предъявить претензии и в том случае, когда реальность сделки не оспаривается, однако контрагент в силу отсутствия необходимых ресурсов (персонала, основных средств, лицензий и т.п.) не мог самостоятельно выполнить обязательства по сделке. Напомним, что в конце 2016 года ВС РФ признал, что сам по себе факт отсутствия у контрагента необходимых ресурсов не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (дело № [A40-](#)

налоговых деклараций (расчетов), представленных после дня вступления данного закона в силу, а также 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 федерального закона в силу.

[71125/2015](#)). С учетом формулировок, предлагаемых законопроектом, практика в этой части может поменяться.

В целом же можно предположить, что в основном подходы налоговых органов к применению концепции необоснованной налоговой выгоды останутся прежними.

Мы рекомендуем налогоплательщикам тщательно анализировать зоны своих налоговых рисков, особенно в тех случаях, когда существуют сомнения в добросовестности контрагентов. При этом стоит уделить особое внимание вопросу о том, кто фактически выполняет обязательства, установленные договором, и имеются ли у контрагентов ресурсы, необходимые для выполнения обязательств по договору.



Алексей Сергеев

Старший менеджер

Разрешение налоговых споров

«Обращает на себя внимание факт использования в законопроекте оценочных понятий. Например, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и/или сумму подлежащего уплате налога только в том случае, если основной целью совершения сделки (операции) не является неуплата (неполная уплата) суммы налога. При этом какие-либо критерии оценки того, насколько та или иная цель совершения операции является или не является основной, в законопроекте не определены.

Таким образом, решение этого вопроса оставлено на усмотрение правоприменителей, в первую очередь — налоговых органов, которые будут ожидаемо трактовать этот вопрос в свою пользу и видеть во многих сделках (операциях) налогоплательщика лишь средство уменьшения налога.

В случае возникновения спора с налоговым органом последнее слово остается за судом, однако в данный момент сложно предположить, какие именно критерии оценки цели совершения сделок (операций) сложатся в судебной практике. Вполне вероятно, что единообразная судебная практика по этому вопросу не сложится и налогоплательщикам придется ожидать разъяснений от Верховного Суда РФ, который может принять новый «аналог» Постановления № 53».

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. При возникновении вопросов обращайтесь, пожалуйста, к своим регулярным контактам в «Делойте» или к Алексею Сергееву.

С уважением,

Партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Департамент консультирования по налогообложению и праву

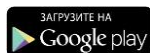


Алексей Сергеев
Старший менеджер

Разрешение налоговых споров

alsergeev@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысячи специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.