**Обозначенная тематика сегодняшнего выступления это** Вопросы применения положений Федерального закона от 18 июля 2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации".

Названным законом в Налоговый кодекс Российской Федерации введена новая статья 54.1, регулирующая порядок оценки налоговыми органами деятельности (или хозяйственных операций), осуществляемых недобросовестными налогоплательщиками, в своем стремлении к получению налоговых преференций, т.е. искусственно занижающих налоговую базу по различным налогам. Образно говоря, нововведения касаются «недобросовестной», «неосмотрительной», или необоснованной налоговой выгоды, получаемой налогоплательщиками с использованием различных «схем», с помощью **«подставных»** организаций, фирм **«однодневок»**, с помощью заключения фиктивных сделок, и так далее, с целью получения **вычетов по НДС**, или **уменьшения налогооблагаемой прибыли.**

Часть этих положений была ранее закреплена, в основном, в известном Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда России № 53 от 12 октября 2006, в принципе, этот судебный акт остается по прежнему актуален.

Попробуем эти изменения коротко рассмотреть именно в той интерпретации, в которой эти положения понимаются именно нами, есть множество комментариев, а мы вот свое понимание сейчас попробуем выразить.

В принципе сам рассматриваемый закон 163-ФЗ содержит введенную статью 54.1 НК РФ, состоящую из 4 частей (пунктов), наибольший интерес представляют часть вторая и третья (пункты 2 и 3), мы на них обратив особое внимание, а также вносимые изменения в статью 82 Налогового кодекса проанализируем их несколько позже.

**Согласно части или пункта первого названной статьи не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы посредством искажения сведений о его хозяйственной деятельности или об объектах налогообложения.**

Т.е., пункт первый названной статьи содержит простые и общие положения, говорящие о недопустимости уменьшение налоговой базы в результате искажения учетных операций или данных бухгалтерского или налогового учета.

В данном случае само понятие «искажение», полагаем, говорит само за себя, речь идет о фиктивном, мнимом или притворном характере хозяйственных операций, недостоверности сведений представляемых налогоплательщиком в налоговые органы, в целях последующего незаконного получения налоговых вычетов или уменьшения налоговой базы.

**Часть вторая или пункт 2** статьи 54.1 Налогового кодекса содержит положения, согласно которым налогоплательщик **вправе уменьшить налоговую базу** (как мы понимаем, речь идет в том числе о вычетах по НДС и расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль), итак, вправе уменьшить налогооблагаемую базу в следующих случаях:

1) **если** основной целью совершения сделки (налогооблагаемой операции) **НЕ** является **неуплата**, зачет или возврат налога;

2) **если** обязательство по сделке (по договору) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

**Важно, что оба этих положения (обе части пункта 2 статьи 54.1 НК) должны соблюдаться одновременно.**

Проанализируем вторую позицию, потом обратной логикой вернемся к первой.

Вторая часть пункта 2 названной статьи запрещает уменьшать налоговую базу, когда обязательство, даже если и **реально исполнено** (т.е товары поставлены, услуги оказаны, работы выполнены), **однако сам договор, счета-фактуры, акты, накладные и тому подобное**.

Иными словами, если при проверке правомерности вычета по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик предъявляет какие - либо «формальные отношения», так сказать, со своим контрагентом, а встречная проверка контрагента проявляет его, как «проблемного», или как классическую однодневку – вычет он не получит.

Если будет установлено, что у контрагента нет персонала, техники, или иной принципиальной возможности исполнить то, что по представленным документам исполнено, вычет налогоплательщику не будет обоснованным. И уже НЕ на основании, статистики судебных разбирательств, а на основании закона.

Если ранее, касательно «реально произведенных расходов», **даже не подтвержденных формально**, имелась очень противоречивая судебная практика, позволявшая налогоплательщикам настаивать на экспертизах, оценке понесенных расходов и отнесения их на уменьшение налогооблагаемой прибыли. **Суды зачастую принимали позицию налогоплательщиков. Действовало такое Определение Верховного суда России от 15 июня 2017 N 305-КГ17-19927.**

Теперь это исключено или запрещено на уровне закона.

Итак, главное, для получения вычета по НДС – теперь поставщик должен РЕАЛЬНО отгрузить товар. То же самое по расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Теперь в обратной последовательности о первой позиции, или части 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ.

Здесь речь идет о «цели сделки, направленной на «неуплату» налога, или получения «вычета», в данном случае определяющим фактором является умысел налогоплательщика. Т.е. именно умышленное создание формального документооборота с фирмой однодневкой, или иными словами представление налоговому органу документов по мнимым или притворным сделкам в оправданиЕ понесенных расходов или в оправдание получения вычета по НДС.

Т.е. не только должно быть доказано, что для проверки инспекторам предоставлены документы по фиктивной (мнимой) или ничтожной сделке, сделки с «подставной» организацией – однодневкой, должна быть одновременно установлена цель налогоплательщика. А **целью** должна быть, непременно, именно неуплата налога (или получение вычета). Т.е. должно быть доказано, что фиктивные сделки оформлялись налогоплательщиком именно с целью уклониться от налогообложения, или получить преференции по налогу.

**Т.е. речь здесь идет об УМЫСЛЕ!**

**При этом, налоговому органу не просто надо доказать, что налогоплательщик заключил фиктивный договор с «однодневкой», необходимо доказать и умысел!!!**

В настоящее время сложилась… положительная для налоговых органов судебная практика, позволяющая налоговому органу доначислять налоги по мнимым или притворным сделкам, без обращения в суд с исками о признании их недействительными. У налоговых органов есть право самостоятельной квалификации такого рода сделок изначально при проверках.

В практике в подавляющем большинстве случаев сделки носят именно «мнимый» характер, т.е. заключаются формально без намерения получить фактический результат. Намерение, как правило, бывает именно на уклонение от уплаты налогов или получение вычета, чего страшнее возврата налога.

Сегодня пункт 8 Постановления №53 позволяет налоговым органом самостоятельно делать выводы о фиктивности сделок. Соответственно умысел на заключение такого рода «сделок» уже сам по себе при этом предполагается.

Ранее было много вопросов по поводу возможности доказательства умысла в рамках проведения не административного, скажем, или уголовного, а именно налогово – процессуального законодательства

В настоящее время Федеральной налоговой службой и Следственным комитетом России разработаны Методические рекомендации об исследовании и доказывании фактов **умышленной неуплаты**

В этих Методических рекомендациях закреплен алгоритм действий по выявлению фактов, свидетельствующих об умышленной неуплате налогов.

 Сама цель этих рекомендаций - повысить эффективность работы налоговых органов по выявлению и доказыванию случаев умышленного уклонения от налогов. Т.е., на сегодняшний день на практике уже ПОЯВИЛСЯ на правовой механизм для закрепления умысла, в том числе с целью применения рассматриваемых сейчас положений статьи 54.1 НК РФ.

Если наличие умысла доказано, размер штрафа значительно увеличивается с 20% до 40%. Кроме того, умышленное уклонение от уплаты налогов с организации, совершенное в крупном размере, может повлечь уголовную ответственность виновного должностного лица.

 Таким образом, подводя итог, в настоящее время, **налоговые органы будут эффективней** работать с налогоплательщиками, умышленно создающими фиктивный или формальный документооборот, в целях получения налоговой выгоды (вычетов по НДС, уменьшение налогооблагаемой прибыли, и так далее).

Самим налогоплательщикам теперь уже стало НЕ выгодно, или даже опасно «оформлять» свои отношения с «НЕ реальными» партнерами. Ну, и напротив, в отношениях с реальными партнерами меньше будет вопросов задаваться (кто подписал, кто на том конце не заплатил налог, обоснованная сделка экономически или нет – этих вопросов налоговые органы уже задавать не будут).

 Согласно изменений, внесенных рассматриваемым законом в статью 82 Налогового кодекса доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом вновь веденной статьей 54.1 или факта несоблюдения условий, предусмотренных названной статьей производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в рамках проведения соответствующих налоговых проверок.

Это интересное новшество, согласно которому налоговые органы должны исключить из практики последующую доработку доказательной базу уже на стадиях судебного разбирательства с налогоплательщиками, в принципе, во всех положениях нового закона видится призыв к повышению эффективности работы самих налоговых органов при добыче и закреплении соответствующей доказательной базы.

Касательно начала действия рассмотренных изменений, поправки вступили в силу с 19 августа 2017 года, согласно специальным переходным положениям правило [п. 5 ст. 82](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_82) НК РФ о том, что **налоговый орган доказывает обстоятельства**, указанные в [пунктах 1](http://base.garant.ru/10900200/13/#block_5411) и [2 ст. 54.1](http://base.garant.ru/10900200/13/#block_54102) НК РФ, в ходе мероприятий налогового контроля, применяется:

- к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций, представленных в налоговый орган после 19 августа 2017 г.

- к 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 19 августа 2017 г.