**Необходимость разъяснений и дополнений ст. 54.1 НК РФ**

В письме от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 Минфин России разъяснил, что статья 54.1 НК РФ, в отличие от сформированной на основе Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» судебной практики, не предусматривает возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем. В письме делается вывод, что статьей 54.1 НК РФ не предусмотрен учет расходов при исчислении налога на прибыль организаций при определении обязательств налогоплательщика, допустившего злоупотребление правом.

В то же время, согласно переходным положениям (ст. 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации») статья 54.1 НК РФ применяется к проверкам, начавшимся после вступления ее в силу, т.е. распространяется на прежние периоды.

Согласно ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Из системного толкования данных норм следует сделать вывод, что законодатель при установлении норм в ст. 54.1 не предусмотрел ухудшения положения налогоплательщиков по сравнению с ранее сложившейся правоприменительной практикой – иное означало бы нарушение конституционных правоположений, имеющих прямое действие и высшую силу.

Отсутствие полной налоговой реконструкции в случае выявления налоговых злоупотреблений означало бы нарушение п. 3 ст. 3 НК РФ, согласно которому налоги не могут быть произвольными и должны иметь экономическое основание. Соответственно, это означало бы, что ст. 54.1 НК РФ требует уплаты налогов сверх установленного законом размера. Это прямо противоречит положению ст. 57 Конституции РФ о том, что каждый обязан уплачивать лишь законно установленные налоги, т.е. те налоги, которые предусмотрены законом – не меньше, но и не больше.

Предлагаемое Минфином России толкование означает, что те, у кого проверки начались после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, не вправе учитывать расходы, а те, у кого проверки начались раньше, имеют данное право, несмотря на то, что речь может идти об одних и тех же периодах. Это явно нарушает принцип равенства налогообложения, закрепленный в п. 1 ст. 3 НК РФ, поскольку данный принцип означает, что лица, получившие одинаковую экономическую выгоду, должны нести одинаковое налоговое бремя.

Нельзя не отметить, что ст. 54.1 НК РФ распространяется на случаи уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате в бюджет налога. Как следует из глав 21 и 25 НК РФ, использование вычета на сумму НДС, предъявленную поставщиком в цене, а также учет расходов, относящихся к полученным доходам, означают лишь определение налоговой базы и суммы налога, а не их уменьшение.

Согласно ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Взыскание налогов сверх установленного законом размера можно рассматривать как применение дополнительной санкции, не предусмотренной Налоговым кодексом РФ.

С учетом вышеизложенного предлагаем дополнительно разъяснить следующее:

1. Статья 54.1 НК РФ прямо не предусматривает налоговую реконструкцию, но и не исключает ее.

2. Необходимость полной налоговой реконструкции вытекает из ст. 57 Конституции РФ, п. 3 ст. 3, п. 1 ст. 108 НК РФ и других норм действующего законодательства.

3. При проведении налоговой реконструкции необходимо определить действительные налоговые обязательства налогоплательщика как по налогу на прибыль, так и по НДС.

4. Одним из механизмов налоговой реконструкции может служить расчетный метод, предусмотренный в подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, поскольку он применяется как в случае отсутствия у налогоплательщика документов, так и при признании их ненадлежащими настолько, что налоги на основании основного (документарного) метода исчислить невозможно.

Предлагаем также дополнить ст. 54.1 НК РФ положениями о полной налоговой реконструкции с целью восполнения законодательного пробела.