



На вопросы шеф-редактора журнала «Закон» Владимира Румака отвечает **управляющий партнер юридической фирмы «Щекин и партнеры» Денис Михайлович ЩЕКИН**

## У НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ДОЛЖНО БЫТЬ ПРАВО ВЕТО В ОТНОШЕНИИ РЕШЕНИЙ, ПРИНИМАЕМЫХ АЛГОРИТМОМ

Родился в 1975 г. в г. Никополе Днепропетровской области. В 1997 г. окончил с отличием юридический факультет Красноярского государственного университета, а в 2001 г. — аспирантуру Института государства и права РАН. Защитил кандидатскую диссертацию по теме «Юридические презумпции в налоговом праве».

С 2000 г. преподает на юридическом факультете МГУ имени М.В. Ломоносова. Кандидат юридических наук, доцент. Автор и соавтор более 14 книг и 200 статей по вопросам налогового и финансового права.

Имеет опыт ведения налоговых споров и налогового консультирования с января 1995 г.

В 1996–1997 гг. работал юристом в аудиторской фирме «ООО „Восток-аудит“», в 1998–2002 гг. занимал должность главного юрисконсульта департамента налогов и права ООО «ФБК». С 2002 г. — партнер, адвокат компании «Пепеляев Групп». С 2013 г. — управляющий партнер юридической фирмы «Щекин и партнеры».

Член Экспертного совета при ФНС России по развитию и совершенствованию системы налогового мониторинга, эксперт Комитета по налоговой и бюджетной политике Общероссийской общественной организации «Деловая Россия».

По версиям независимых международных рейтингов юридических фирм *The Legal 500*, *Tax Directors Handbook*, *Chambers Europe*, *The European Legal Experts* и *The Best Lawyers*, входит в число ведущих экспертов в сфере налогового права в России.

— 16 марта ФНС опубликовала Стратегическую карту на 2021–2023 гг.<sup>1</sup>, которая предполагает масштабную цифровизацию налоговой сферы и появление новых электронных сервисов. При этом среди основных приоритетов в развитии налогового администрирования выделяются создание клиент-ориентированной среды и учет интересов налогоплательщиков, что подтверждают и последние выступления руководителя ФНС Д.В. Егорова. С чем это может быть связано?

— Если смотреть на динамику налогового регулирования, то за цифровизацией — будущее. Это бесспорно так же, как развитие технологии беспилотных автомобилей. Роботы на страже фискальных интересов — дело времени, и хорошо, что Россия здесь занимает ведущие

<sup>1</sup> Утверждена приказом ФНС России от 05.03.2021 № ЕД-7-1/173@. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/ftsmission/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/ftsmission/) (дата обращения: 27.04.2021).

позиции. Принятие Стратегической карты — это проявление здоровых амбиций, с одной стороны, опираться на цифровые сервисы, а с другой — подтянуть уровень налогового администрирования до самых высоких стандартов. Такое стремление нельзя не поддержать.

К этой тенденции примыкает еще одна — конфронтация со странами Запада, которая означает сокращение иностранных инвестиций в Российскую Федерацию. При этом в Указе Президента о национальных целях развития РФ<sup>2</sup> четко сказано, что Россия должна выйти на темпы экономического роста не ниже среднемировых. Если не учитывать коронавирусный спад, то это 3–3,5%. И налоговая система развивается в направлении создания максимально комфортной среды для налогоплательщиков. Посмотрите хотя бы, сколько налоговых режимов действует сейчас: это и налоговый маневр в IT-отрасли, и снижение страховых взносов для малого бизнеса, и соглашения о защите и поощрении капиталовложений (таковых уже заключено на сумму более 1 трлн, и мы можем смело назвать их новым словом в налоговом стимулировании. Упрощенно говоря, это сделка с государством, позволяющая делать инвестиции за счет своих налоговых отчислений). Очевидно, что государство пытается стимулировать компании развивать российские производства на фоне внешнего инвестиционного голода, т.е. вкладываться в нашу экономику.

Эти два тренда составляют новый образ российской налоговой системы, в которой государство уделяет балансировке частных и публичных интересов налогоплательщиков и казны гораздо больше внимания, чем раньше.

Зачем, к примеру, держаться за человеческий фактор при проверке права на налоговый вычет по НДФЛ, если вся необходимая информация есть в налоговой отчетности и данных государственных реестров? Автоматизировав получение этих сведений, мы сможем предоставлять налогоплательщику вычет в упрощенном порядке и при этом уйдем от рисков отказа в вычете со стороны территориальных налоговых органов на том основании, что человек не представил каких-то документов. Машинный алгоритм сделает эту работу быстрее, качественнее и

без субъективизма, так что система станет более удобной и предсказуемой.

То же можно сказать и о введении риск-ориентированного подхода к налоговым проверкам. По мере своего развития искусственный интеллект будет накапливать данные и делать выводы, что определенные хозяйственные операции свидетельствуют, скорее всего, о злоупотреблениях. Скажем, расширение доступа к банковским счетам физических лиц позволит налоговым органам получать информацию о денежных поступлениях, которой и без дополнительных проверок человеком будет достаточно, чтобы определить, идет ли речь о некоем системном получении денег гражданином за предполагаемые работы/услуги, которое, возможно, скрывается от налогообложения. Это может послужить основой к формированию электронных сервисов на базе искусственного интеллекта, которые будут направлять такому гражданину электронное уведомление о необходимости уплаты налогов или регистрации в качестве самозанятого. Такие сервисы позволят обнаружить большой пласт скрываемых операций, которые невозможно выявить в ручном режиме, даже если существенно увеличить штат налоговых инспекторов. А это уже совсем другой уровень эффективности налогового контроля.

Тем не менее цифровизация налогового администрирования не может быть беспроблемной — мы сталкиваемся и со сбоями в работе программных средств, и с неправильно выстроенными алгоритмами, и даже с механической бездушностью, когда алгоритм может не учитывать каких-то факторов, приводя к ошибочным начислениям. Но такие трудности неизбежны в период настройки систем, их детских болезней, которые со временем будут излечены. Главное — чтобы у налогоплательщиков при этом оставались все возможности для отстаивания своих прав. Должна быть обратная связь для оперативного устранения неполадок и их причин.

||| Как бы то ни было, глобально цифровизация — это столбовая дорога, по которой пойдет налоговая практика, и Стратегическая карта это подтверждает.

— ФНС видит себя и в роли главного субъекта, осуществляющего начисление налогов. Мы это можем наблюдать на примере налога на доход самозанятых, налога на имущество организаций и т.п. Летом начнется большой эксперимент по переводу

<sup>2</sup> Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года».

**первичной документации в электронный формат, о чем свидетельствует п. 3.5 Стратегической карты, и очевидно, что функции Службы в этой части будут расширяться. Получается, что от налогоплательщика теперь не будет зависеть полнота документов, которые ложатся в основу налоговых начислений, и если какие-то сведения не попадут в расчет, то налогоплательщики рискуют столкнуться с серьезными проблемами, учитывая практику рассмотрения и процент удовлетворения жалоб, сложности с раскрытием информации налогоплательщику и т.п. Не скажется ли это негативно на презумпции добросовестности налогоплательщика?**

— В п. 3.5 Карты действительно предусмотрен такой эксперимент. Пока мы видели проявление этой функции только на имущественных налогах, где объект налогообложения статичен.

Налоги, которые зависят от хозяйственной деятельности, такие как НДС и налог на прибыль, характеризуются совсем другим уровнем сложности. Применительно к ним идея состоит в том, что налоговые органы смогут взять их исчисление на себя, если сделки, включая исполнение по ним, будут совершаться в некой электронной среде, доступ к которой будут иметь инспекции.

Нужно понимать, что подавляющее число операций типизированы, и я думаю, что налогоплательщикам этот сервис в целом понравится, что большинство из них согласятся снять с себя функцию расчета и передать ее налоговой службе. Конечно, не исключено, что в некоторых ситуациях система может дать сбой, к примеру обложить сумму займа налогом на прибыль, посчитав ее полученным доходом. На такой случай должны быть предусмотрены защитные механизмы. Кроме того, нужна обкатка новой системы на налогоплательщиках, которые согласятся встроиться в нее добровольно. Сейчас такая обкатка происходит в рамках налогового мониторинга. В масштабе всей страны этот сервис можно будет ввести только после того, как будут устранены детские болезни системы, — не раньше, иначе мы получим хаос вместо модернизации.

Если этот сервис будет адекватно настроен в части получения обратной связи, обеспечения эффективной защиты прав, то я не вижу каких-то существенных рисков для презумпции добросовестности налогоплатель-

щика. Лет через десять так будет работать весь мир, и чем раньше мы введем подобную систему у нас, тем лучше. Так что я с оптимизмом смотрю на этот процесс и приветствую его.

**— Если взять налог на имущество, то мы уже видим резкий рост числа споров об оценке кадастровой стоимости в связи с тем, что налогоплательщики нередко не согласны с рассчитанной властями ее величиной. Не приведет ли распространение этой системы на другие налоги к похожим результатам?**

— Соглашусь с тем, что введению этой системы должно сопутствовать усиление блока, касающегося налогового обжалования.

Но, может быть, пример с кадастровой стоимостью здесь не совсем релевантен, поскольку проблему завышенной кадастровой стоимости нужно решать отдельно, передав вопросы деятельности кадастровых комиссий на уровень Федерации, поскольку сейчас региональные власти фактически сами определяют величину налоговой базы. То есть конфликт интересов «зашит» в самой системе кадастровой оценки. В результате мы получаем земельные участки, рыночная цена которых составляет 5–6 млн руб. (и то их сложно за эту цену продать), а кадастровая стоимость — больше 100 млн.

Сам же механизм в целом работает неплохо.

**— Но ведь налоговые органы также руководствуются в своей деятельности в первую очередь интересами бюджета, так что мы рискуем получить повсеместный конфликт интересов.**

— Не могу с Вами согласиться. Цифровизация как раз будет играть на руку налогоплательщикам.

Возьмем определение налоговой базы по налогу на прибыль. Сегодня информацию о затратах, которую налогоплательщик передает в налоговые органы, проверяет человек, налоговый инспектор. Тут-то и может проявиться субъективный подход и возникнуть конфликт интересов, о котором Вы говорите. Инспектор, приходя в конкретную компанию, зачастую действительно ищет какую-то транзакцию, которую можно интерпретировать в пользу бюджета и тем самым увеличить базу по налогу на прибыль, поскольку он мотивирован не возвращаться «пустым» с налоговой



проверки. Если же эти функции будет выполнять искусственный интеллект, субъективный фактор будет устранен. Я не думаю, что алгоритм будет настроен условно в пользу бюджета: его действие должно быть прозрачным и соответствующим положениям Налогового кодекса, иначе эта система будет вызывать массу конфликтов и в нее потребуются вносить изменения. Я не думаю, что алгоритмы оценки хозяйственных операций налогоплательщиков будут сформированы так, чтобы предвзято подходить к деятельности налогоплательщиков. Напротив, я считаю, что устранение субъективного человеческого фактора может пойти на пользу налоговым отношениям, сделать правоприменение более объективным.

Конечно, существуют сложные сделки, параметры которых искусственный интеллект пока может не учитывать. Но по большому счету это — направление совершенствования системы, которую необходимо сопроводить эффективным механизмом защиты прав налогоплательщиков, чтобы такие ошибки не убили бизнес. В целом же я предвижу, хотя бы на примере предоставления имущественного вычета по НДФЛ при покупке квартир, что эта система действует более объективно, чем инспектор. Бояться ее точно не нужно — в отличие от человека она будет беспристрастной.

**— Насколько я понимаю, сегодня доначисления нередко производятся из-за сбоев в работе электронных сервисов. Сама же система пока еще довольно инертна и не настроена таким образом, чтобы эффективно и быстро исправлять эти ошибки. Не правильнее ли внести изменения в алгоритмы до того, как масштабировать ее действие? Ведь если причиной ошибки стала неправильная работа государственных сервисов и это очевидно, то проволочек с защитой прав налогоплательщиков быть не должно.**

— Да, приходится констатировать, что электронные сервисы и в самом деле пока не заслужили полного доверия налогоплательщиков.

Я думаю, что здесь праву действительно есть где развернуться. Нам нужны специальные защитные механизмы для исправления такого рода ошибок и гораздо более серьезные гарантии защиты прав налогоплательщиков, поскольку мы имеем дело с принципиально иной ситуацией, нежели та, при которой налогоплательщик

исчисляет налог, а налоговые органы эти начисления оспаривают при проверках.

Если налог исчисляется электронным сервисом, а налогоплательщик говорит, что он не согласен с расчетом, было бы правильно автоматически приостанавливать исполнение такого налогового требования до разрешения спора в административном, а может быть, даже судебном порядке. То есть у налогоплательщика должно быть своеобразное право вето в отношении решений, принимаемых алгоритмом.

**— Руководитель ФНС в этом году заявлял о необходимости снижать конфликтность и настраивать систему обратной связи с налогоплательщиками. В то же время мы видим — даже в Стратегической карте это предусмотрено, — что и в механизм досудебного обжалования хотят внедрить искусственный интеллект в виде голосового помощника. Нет ли в этом некоего диссонанса? Если при начислении налогов определяющую роль будет играть искусственный интеллект, то при разрешении конфликтных ситуаций хотелось бы иметь дело не с бездушной машиной, а с человеком, способным разобраться в нюансах и принять взвешенное решение. Не получится ли так, что правду налогоплательщик сможет отыскать только в судах?**

— Да, если мы запустим искусственный интеллект в святая святых, в досудебное разрешение споров, то действительно возникает риск (и он не умозрительный), что на стадии апелляции победит формализм. В конце концов, многие спорные моменты в налоговом праве — та же осмотрительность, например, или доктрина деловой цели — завязаны на субъективном восприятии.

И все-таки я не склонен ставить знак равенства между искусственным интеллектом и формальным подходом — все будет зависеть от настроек системы, от ее совершенства. Эффект ведь может быть и обратный: искусственный интеллект может оказаться куда более взвешенным, объективным и, как это ни парадоксально, человечным, чем конкретный правоприменитель на местах.

А сотрудник налогового органа может испытывать какие-то эмоции, мешающие услышать аргументы на-

логоплательщика. Поэтому я считаю, что только опыт покажет все плюсы и минусы такого решения.

Безусловно, человеческий фактор на этой стадии должен оставаться, но тут важно правильно выстроить мотивацию. Сейчас интересы налоговых органов и налогоплательщиков разнонаправлены: первые хотят соблюсти формальные требования закона, при этом по возможности доначислив налог; вторые желают максимально сохранить свою собственность и, соответственно, минимизировать налогообложение. Поэтому они часто разговаривают на разных языках, не умея скоординировать интересы друг друга. Снизить конфликтность здесь помогло бы стимулирование оплаты труда чиновников в зависимости, например, от роста величины валового внутреннего продукта, т.е. от темпов экономического роста. Тогда каждый сотрудник будет лично заинтересован не только в том, чтобы собрать как можно больше налогов, но еще и в том, чтобы сделать систему налогового администрирования комфортной и удобной для налогоплательщиков. Сейчас это и есть цель ФНС, потому что в долгосрочной перспективе комфортная для налогоплательщиков среда принесет гораздо больше преимуществ в части наполнения бюджета, чем профискальная, жесткая налоговая политика.

Публичный интерес сегодня понимается примитивно: как взыскание максимальных сумм налогов в бюджет. Но такое понимание не соответствует содержанию публичного интереса, заложенному в Указе о национальных целях развития РФ и предполагающему в первую очередь экономический рост нашей страны. А экономический рост принесет в бюджеты гораздо больше налогов, чем все налоговые проверки, вместе взятые.

Я бы пошел даже дальше и подумал над тем, как развить у налоговых органов мотивацию защищать права налогоплательщиков. Конечно, полное искоренение конфликтности в налоговой сфере — это утопия, любая налоговая система предполагает конфликт, который заложен изначально, на теоретическом уровне, в индивидуальной безвозмездности налогов. Другой вопрос — насколько остры эти конфликты, как они разрешаются и как выстроена работа с налоговыми разногласиями. И нужно признать, что в настоящее время ситуация с этим в России достаточно тяжелая, поскольку система разрешения налоговых споров крайне неэффективна.

Скажу откровенно: в судах налоговые споры разрешаются из рук вон плохо. Конечно, есть исключения, и Верховный Суд пытается как-то влиять на ситуацию, но в целом картина довольно печальная. Любой честный юрист, практикующий в области налогового права, вам скажет, что сейчас в суд ходить не надо. Я сам, налоговый адвокат с более чем 25-летним опытом, отговариваю своих клиентов от похода в суд: это мало того что бессмысленно и, скорее всего, приведет к проигрышу, так еще и налоговые органы получают очередной прецедент, на основе которого в дальнейшем будут строить свои позиции против других налогоплательщиков. А это разрушает регуляторную среду, в которой живут налогоплательщики. По моему мнению, походы в суд сейчас разрушают общественное благо в налоговой сфере.

К сожалению, система арбитражных судов сегодня не выполняет своих функций по объективному разрешению налоговых споров. Но потребность в их справедливом разрешении все равно остается — ее выгнали в дверь, а она лезет в окно, которым оказывается административная процедура.

Иначе говоря, эта потребность все чаще и чаще удовлетворяется на административной стадии. И я как практик вижу, что путем компромиссов и переговоров в налоговом органе вы можете добиться гораздо большего.

Поэтому нужно развивать систему досудебного разрешения налоговых споров в рамках административной процедуры. Здесь могут пригодиться следующие механизмы. Во-первых, очное и непосредственное рассмотрение претензий налогоплательщиков: сейчас и налогоплательщики все чаще вызываются в налоговые органы на досудебной стадии, и законодательство изменяется в этом направлении. Во-вторых, принцип полной ревизии, когда вышестоящий налоговый орган может полностью пересмотреть результаты налоговой проверки.

Принципы судопроизводства постепенно проникают в практику досудебного обжалования, и я могу это только приветствовать.

Вместе с тем развивается и такая форма урегулирования спора, как разрешение налоговых разногласий без проведения формальной налоговой проверки, когда в диалоге с налогоплательщиком под протокол достигается определенный компромисс. Процедура это в Кодек-



се никак не представлено, но на практике такие рабочие диалоги происходят регулярно. А поскольку законом они не урегулированы, тут нет каких-то сроков и тому подобных формальностей.

**— Можно ли назвать эту форму аналогом мирового соглашения?**

— Нет, это только способ разрешения налоговых разногласий, не более того. Налоговый орган излагает свое видение налогоплательщику и предлагает уточнить отчетность, привести ее в соответствие с этим видением и доплатить налог.

Налогоплательщик высказывает свою позицию, с которой руководитель налогового органа, как правило, не соглашается и ставит налогоплательщика перед выбором: подвергнуться налоговой проверке со всеми вытекающими последствиями или добровольно уплатить налог, пени и избежать начисления штрафа. В этом и заключается компромисс, который на самом деле, конечно же, вынужденный — это не налоговый орган убедил налогоплательщика в своей правоте, а налогоплательщик не захотел понести еще большие издержки, осознавая бесперспективность обжалования. Но это уже что-то.

Можно было бы усовершенствовать систему досудебного урегулирования налоговых споров, введя институт налогового омбудсмена — должностного лица на уровне заместителя руководителя инспекции, которое бы отвечало за выявление нарушений прав налогоплательщиков и их защиту.

Подобная практика распространена в некоторых странах, в частности в Австралии, и она себя положительно зарекомендовала. Думаю, бизнес воспринял бы ее очень хорошо, как движение в сторону укрепления доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Далее, если уж налоговые споры все чаще разрешаются на досудебной стадии, то можно было бы предусмотреть некую подсистему квазисудебных органов, замкнутую на заместителя руководителя ФНС, независимую от территориальных налоговых органов и составляющую самостоятельную вертикаль внутри налоговой системы. Это позволит нам уйти от конфликта интересов, который неизбежно возникает

при разрешении налогового спора руководителем того должностного лица, которое приняло оспариваемое решение, и обогатить процедуру досудебного урегулирования новыми процессуальными институтами, такими как запрос экспертного заключения.

Экспертная составляющая в налоговых спорах очень важна, и обращаться к ней на досудебной стадии станет гораздо проще и эффективнее, если у нас будет отдельная система, занимающаяся исключительно рассмотрением налоговых споров. Тем самым повысится объективность рассмотрения претензий налогоплательщиков.

Конечно, это не заменит судебную процедуру, но в нынешних реалиях приблизит нас к тем целям, которые ставит перед собой ФНС, не вторгаясь в судебную систему, на которую ведомство, естественно, повлиять не может.

Работа квазисудебных органов будет еще более эффективной, если сделать ее прозрачной. Если публиковать их практику, это послужит ориентиром для других налоговых органов в других регионах.

ФНС уже идет по этому пути — призывает налоговые органы публиковать обзоры судебной практики. Но административная практика остается закрытой и малоизвестной, что плохо.

Еще один важный момент — мировые соглашения. Я принципиальный сторонник этого института в налоговом праве и не поддерживаю возражений в том духе, что, мол, налог возникает в силу Конституции на основании закона и что налоговый орган не может произвольно менять налоговую обязанность.

Заклучая мировое соглашение, мы не меняем налог с точки зрения его юридического состава, но предполагаем ту или иную трактовку закона применительно к данным фактическим обстоятельствам.

Например, должен ли налогоплательщик нести ответственность за контрагента в данных обстоятельствах или нет; несут ли его расходы производственный характер или нет? В рамках мировых соглашений можно разрешать конкретные вопросы факта, которые

никак не влияют на квалификацию налоговой обязанности самой по себе, и никакого вмешательства в полномочия парламента по установлению налогов здесь нет.

Такие соглашения могли бы эффективно решать нередкую для налоговых споров проблему неопределенности. В их рамках могла бы вырабатываться позиция налогового органа, от которой он в дальнейшем уже не мог бы отойти. Тем самым мы бы получили ориентир для трактовки аналогичных операций в дальнейшем, сформировав эффект эстоппеля, в котором уже давно нуждается Налоговый кодекс.

|| Можно пойти еще дальше, закрепив в законодательстве аналог фискального рескрипта.

Это хорошо известный за рубежом правовой институт, заключающийся в получении налогоплательщиком от налогового органа заключения об отсутствии в планируемых сделках признаков злоупотребления правом. Бизнес крайне заинтересован в появлении подобных механизмов у нас, поскольку они позволяют на принципиально ином уровне решать проблему правовой определенности в налоговых отношениях.

— **Эстоппель сейчас встречается в налоговой практике?**

— Есть отдельные дела, в которых суды применяют подходы, напоминающие запрет противоречивого поведения, однако законодательно данный принцип в налоговом праве еще не закреплен. Без этого рассчитывать на него довольно сложно.

— **А мировые соглашения, насколько я понимаю, сейчас фактически не применяются в налоговых спорах?**

— Нет, в судах иногда заключаются — я сам заключал их в арбитражном судопроизводстве. Их разрешил еще Высший Арбитражный Суд — в 2012 г. в деле «Лоялти Партнерс Восток»<sup>3</sup>.

Но на стадии административного разрешения налогового спора мировых соглашений мы не увидим,

потому что налоговый орган действует на основании разрешительного принципа, а в Налоговом кодексе отсутствуют нормы, регулирующие данный институт.

|| Я часто встречаюсь с ситуацией, когда налогоплательщик согласен признать какой-то минимум претензий со стороны налогового органа, а оставшуюся сумму готов инвестировать в российское производство, увеличивая тем самым налоговую базу. Чем не источник внутренних инвестиций?

Так что использование мировых соглашений, безусловно, позитивно сказалось бы на интересах бюджета, но налоговые органы попросту не имеют для этого правовых инструментов. Из-за отсутствия правового механизма мы теряем возможные инвестиции такого налогоплательщика, которые могли бы ускорить в некоторой степени экономический рост. Доначисления без такого соглашения уйдут в бюджет, налогоплательщик затаит недоверие к государству, хотя бизнес мог бы их инвестировать эффективнее.

— **В заключение хотелось бы вкратце коснуться ст. 54.1 Налогового кодекса. Сейчас к ней приковано пристальное внимание из-за появления новой позиции ФНС<sup>4</sup>. Что изменится после выхода мартовского Письма и как бы Вы оценили современную практику применения института злоупотребления правами налогоплательщика?**

— Это очень широкий вопрос. С одной стороны, в руках налоговых инспекторов, желающих что-то доначислить, оценочные нормы этого института — оружие массового поражения. Малейший огрех, который можно найти где угодно, способен привести к переквалификации сделки и доначислению налогов. В таком контексте ст. 54.1 порождает просто чудовищную неопределенность в налоговых отношениях. С другой стороны, совсем обойтись без этого института нельзя — в противном случае налоговые органы не смогут бороться с явными злоупотреблениями, которых тоже немало. Между этими двумя полюсами и бьется вся практика.

<sup>3</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/1.

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».



Новое Письмо ФНС — это, по сути, попытка отделить зерна от плевел, усилить защиту добросовестных налогоплательщиков (сделать это реально удалось) и строже подходить к жуликам, активнее применяя к ним штрафы и отказывая в налоговой реконструкции.

Письмо большое, на 20 с лишним страницах, и для многих непонятное. Конечно же, бизнес воспринял его настороженно, учитывая существующий ныне уровень недоверия. Но, на мой взгляд, в нем заложен большой потенциал для расширения возможностей налоговой реконструкции. По большому счету налоговый орган проанализировал судебную практику последних лет и рационализировал основания применения этого института. В этом, конечно, сыграло значительную роль и Постановление Пленума ВАС РФ 2006 г. о необоснованной налоговой выгоде<sup>5</sup>.

Ряд подходов, предложенных в Письме, могут быть использованы для защиты прав налогоплательщиков: это налоговая реконструкция, взгляд на спорную ситуацию через призму причиненного бюджету ущерба, а также критерий среднего разумного предпринимателя, который, по-моему, абсолютно обоснованно привнесен в налоговое право из гражданского.

Лично я считаю, что нам надо не только совершенствовать содержание ст. 54.1 НК РФ, но и дополнять Кодекс новыми статьями, детализирующими этот институт. Например, в Письме много внимания уделено проблеме технических компаний в контексте осмотрительности. Почему бы не закрепить законодательно правила осмотрительности при выборе контрагента? Это оправданно, поскольку осмотрительность — довольно сложная конструкция, которую хорошо понимает довольно узкий круг специалистов. Для среднестатистического налогоплательщика эти правила остаются неясными, и было бы хорошо, если бы мы раскрыли их в тексте закона.

Я бы также посвятил отдельную статью в НК РФ проблеме дробления бизнеса. Дробление единого производственного процесса — это схема. Но в отсутствие такого единого процесса говорить о злоупотреблении, как мне

кажется, нельзя. Необходимо ограничивать оценочные параметры, внося их все в Налоговый кодекс.

Должен заметить, что значение осмотрительности с каждым годом неуклонно падает.

Все-таки государство постепенно вычищает бизнес от схем, и применение АСК НДС-2 позволило существенно продвинуться вперед. Конечно, в судебной практике еще есть споры с оценкой осмотрительности, но, к примеру, для большинства моих клиентов это уже неактуально.

Внимание к этому аспекту переоценено. Я бы лучше сосредоточился на деловой цели и искажении как базовых категориях ст. 54.1. Здесь было бы правильно ввести систему экспертного фильтра, поскольку сотрудники налоговых органов зачастую не имеют опыта работы в бизнесе и не могут должным образом оценивать эти критерии.

Я помню случай, когда клиент развел по разным компаниям владение товарным знаком и производство. Налоговые органы не понимают юридической необходимости в этом и считают такое разделение схемой. Им бесполезно объяснять, что это — достаточно распространенный прием защиты от рейдерства, ведь нет никакого смысла захватывать производственные компании без получения прав на бренд: в следующий момент просто будет расторгнут лицензионный договор и рейдер не сможет выпускать продукцию, которая известна на рынке. Он сразу потеряет финансовые потоки, поэтому, повторяюсь, и захватывать такой бизнес нет смысла. Налоговые же органы в ответ на эти доводы начинают рассказывать, что у нас есть система судопроизводства, следственные органы, которые любой бизнес прекрасно защитят от рейдеров, так как есть защита закона в нашей стране, т.е. они абсолютно не понимают, что такое минимизация юридических рисков в бизнесе. Для прояснения таких вещей и нужна экспертиза. Во Франции для разрешения подобного рода вопросов был использован опыт экспертных советов для применения антизлоупотребительных норм. Я предлагаю обращаться на стадии проверки к таким экспертам, в составе, например, судьи в отставке, профессора права или экономики из университета и представителя деловой организации.

Надеюсь, в следующем году ФНС выпустит обобщение административной практики применения ст. 54.1. Запрос на такой документ очень высок.®

<sup>5</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».