

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ
И. о. зав. кафедрой
д.ю.н., профессор
_____ И. В. Шишко
« ____ » _____ 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

ДОКТРИНА НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

40.03.01 - юриспруденция

Научный руководитель _____ д.ю.н. профессор А. В. Демин
подпись, дата

Выпускник _____ И. С. Дудникова
подпись, дата

Красноярск 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	2
Глава 1. Принцип добросовестности налогоплательщика.....	6
1.1. Понятие и история возникновения концепции «добросовестности налогоплательщика»	6
1.2 Критерии «добросовестности» налогоплательщика	16
1.3 Проблема разграничения правомерного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов	24
Глава 2. Доктрина необоснованной налоговой выгоды.....	32
2.1 Необоснованная налоговая выгода – определение понятия и критерии выявления.....	32
2.2 Доктрины судов, применяемые в решениях вопроса обоснованности налоговой выгоды	39
2.3 Влияние проектов ОЭСР на развитие российского законодательства в части разрешения проблемы незаконного снижения налогового бремени.....	51
2.4 Применение статьи 54.1 Налогового кодекса РФ Арбитражными Судами РФ	64
Заключение	70
Список использованных источников	72

ВВЕДЕНИЕ

Основной целью предпринимательской деятельности в России является получение наибольшей прибыли, следовательно, всегда будет существовать стремление хозяйствующего субъекта к уменьшению любых расходов.

В основе любого налогового конфликта лежит несовершенство текущего законодательства о налогах и сборах¹: нормативные правовые акты не всегда содержат нормы, которые позволяют адекватно разграничить правомерное налоговое планирование от налоговых правонарушений и преступлений (например, занижение сумм налоговых платежей в результате неправомερных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов) или от злоупотребления правом по средствам создания искусственных юридических конструкций для оптимизации налоговой нагрузки.

Ввиду динамичности, рассматриваемой в данном исследовании, сферы общественных отношений, актуальность данной работы бесспорна: законодательство всегда будет стремиться к усилению налогового контроля, а предпринимательствующие субъекты всегда будут стремиться к уменьшению налоговых рисков любым путем.

Объект исследования – общественные отношения в сфере налогового регулирования предпринимательской деятельности.

Предмет исследования охватил нормы налогового права, действующее кодифицированное законодательство РФ и субъектов РФ о налогах и сборах, рекомендательные письма ФНС России, разъяснения Высших судов РФ, практику Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, а также Федеральных арбитражных судов по вопросам налогообложения.

Цель и задачи работы.

Целью работы является формулирование основных путей решения проблем, которые могут возникать на практике при осуществлении предпринимательской деятельности, касающихся налоговой выгоды.

¹Петрова С. М. Пределы судебного усмотрения при разрешении налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2011. С. 23.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- 1) изучение и анализ накопленного научного материала,
- 2) посвященного доктрине необоснованной налоговой выгоды;
- 3) изучение и анализ правоприменительной практики, посвященной вопросам необоснованной налоговой выгоды;
- 4) исследование таких понятий как «необоснованная налоговая выгода, «добросовестность налогоплательщика»;
- 5) исследование критериев «добросовестности налогоплательщика»;
- 6) раскрытие элементов концепции необоснованной налоговой выгоды – судебные доктрины;
- 7) исследование позиций высших судов РФ по вопросу необоснованной налоговой выгоды, в части доказывания вины налогоплательщика;
- 8) исследование инструментов налоговой оптимизации;
- 9) формулирование проблем по признанию налогоплательщика добросовестным;
- 10) формулирование методов проверки добросовестных контрагентов, в части налоговых отношений.

Структура исследования.

Структура обусловлена предметом, целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения, и списка использованных источников.

Во введении обосновывается актуальность исследования, формулируются цель, задачи, объект и предмет, эмпирическая, теоретическая и методологическая основы исследования, раскрывается структура работы.

В первой главе рассматривается принцип добросовестности налогоплательщика, как источника концепции необоснованной налоговой выгоды. Установлено определение понятия, приведены критерии и основания признания налогоплательщика «добросовестным».

Вторая глава посвящена непосредственно анализу доктрины необоснованной налоговой выгоды: раскрыто понятие и критерии выявления необоснованной налоговой выгоды. Освещено влияние концепций зарубежных стран и международных решений проблемы нарушений налогового закона. Представлен анализ позиций судов, и как следствие – применение ими ст. 54.1 Налогового кодекса РФ.

В заключении подводятся итоги исследования, формируются окончательные выводы по рассматриваемой теме.

Теоретической основой исследования стали научные труды в области права таких ученых, как Демин А.В., Ильин А.Ю., Пантюшев О.В., Савсерис С.В., Тютин Д.В., Тимофеев Н.П., и другие.

Методологическая основа исследования.

Эмпирической базой исследования послужили государственные нормативные правовые акты, правоприменительная практика, относящаяся к предмету исследования

Методологическую основу исследования составил диалектический метод научного познания, предполагающий исследование всех явлений и процессов в их взаимосвязи, взаимообусловленности и развитии, в рамках этого метода будут применяться такие приемы как анализ, синтез, индукция, дедукция, восхождение от абстрактного к конкретному, сравнение, аналогия, абстрагирование и др.

Кроме того, использованы формально-логический, структурно-функциональный, статистический, социологический, сравнительно-правовой, формально-юридический, историко-правовой и другие методы и подходы.

Практическая значимость исследования характеризуется актуальностью и масштабностью применения исследуемых вопросов в области регулирования предпринимательской деятельности, а также направленностью исследования на систематизацию проблем, связанных с агрессивным налоговым планированием, анализ правоприменительной практики по делам о налоговых правонарушениях.

Исследование данной проблемы может служить для совершенствования правоприменительной практики, а также для усовершенствования механизма международного сотрудничества налоговых администраций, и, как следствие, обеспечение дополнительных поступлений в бюджет.

Глава 1. ПРИНЦИП ДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

1.1. Понятие и история возникновения концепции «добросовестности налогоплательщика»

В силу ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом, следовательно, иными нормативными актами общие принципы налогообложения и сборов устанавливаться не могут. Однако, правоприменительная практика налоговых органов и судов позволяет признать, что судебные концепции являются важнейшими источниками оценки правомерности действий налогоплательщика и фактически регулируют его налоговые права и обязанности².

Большинство основных принципов (начал) налогового права регламентируются в ст. 3 Налогового кодекса РФ (как и в Гражданском кодексе РФ - в ст. 1 которого урегулированы основные начала гражданского законодательства), и как утверждает Э.М. Цыганков, ранее были закреплены на уровне правовых позиций Конституционного Суда РФ³. Г.А. Гаджиев высказывается более радикально: «общая часть НК РФ создана путем решений КС РФ. Налоговое право в России появилось из 15 - 20 решений Конституционного Суда»⁴. С чем можно согласиться, ведь преодоление правовой позиции Конституционного Суда РФ запрещено ст. ст. 29, 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации». Того же мнения придерживаются и другие ученые, например О.Ю. Сомин⁵, – акты высших судебных органов могут содержать системы позиций, которые фактически используются судьями нижестоящих судов при разрешении конкретных дел. При этом, общеизвестные (опубликованные) системы правовых позиций для

²Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2008, – С. 46.

³Цыганков Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М., 2005. С. 41

⁴Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике / [Электронный ресурс]: Г.А.Гаджиев, 2015 // Режим доступа: https://zakon.ru/discussion/2015/4/28/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva

⁵Круглый стол «Допустимость обратной силы постановлений ВАС РФ в свете Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 206.

судей, влияющие на результат рассмотрения некоторых споров, не могут одновременно не влиять на соответствующую группу общественных отношений и не учитываться иными субъектами права.

Концепция «добросовестности налогоплательщика» фактически созданная Конституционным Судом РФ, длительное время оказывала существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Категория «недобросовестность налогоплательщика» введена в оборот Определением КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О. В нем указано, что установление в суде недобросовестности налогоплательщика означает его лишение права на признание исполнения его обязанности по уплате налога, что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк, или права на использование налоговых льгот и вычетов⁶, что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем»⁷.

Суть доктрины недобросовестного налогоплательщика сводится к тому, что налогоплательщики делятся на два класса – добросовестные и недобросовестные. К первым нормы налогового права применимы в полном объеме, ко вторым – с изъятиями, что позволяет суду отказать им в удовлетворении даже формально законных требований⁸. Подобным образом рассуждает А.В. Ильин: «применение принципа добросовестности по природе своей призвано разрушать существующие правила, когда, к примеру, суд говорит стороне: нет, вы не можете осуществлять свое право, потому что я подозреваю вас в недобросовестности»⁹.

⁶Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷Тютин Д.В. Налоговое право – М., 2017. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика. [Электронный ресурс] // Современное право. – 2008. – № 5. // СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹Ильин А.В. Принцип добросовестности призван разрушать правила // Закон. – 2018. – № 4. – С. 8.

Демин А.В.¹⁰ отмечает, что субъекты предпринимательской деятельности вправе применять в рамках свободы экономической деятельности различные гражданско–правовые средства (вексель, договор займа, уступку права требования, реорганизацию юридического лица и т.д.). Однако осуществляя субъективные права, они должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) интересов. И когда имеет место очевидное игнорирование этих интересов, может иметь место злоупотребление предоставленными субъективными правами.

В законодательстве имелись специальные нормы направленные на пресечение злоупотреблений такими правами.

Например, пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса РФ установлено, что «при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Налогового кодекса РФ». Абсолютно ясно, что, указав фразу «или право на распоряжение которыми у него возникло» законодатель пресёк уклонение от уплаты НДФЛ у лиц, имеющих намерение на злоупотребление правом с целью ухода от налога, путем передачи права получения своего дохода третьему лицу.

Такая дальновидность была проявлена законодателем и до принятия Налогового кодекса РФ.

Закон РФ № 1992-1 от 06.12.1991 г. «О налоге на добавленную стоимость» устанавливал следующее: «облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них НДС» (пункт 1 статьи 4 Закона). Но уже 16.07.1992 г. Законом РФ № 3317-1 редакция этой нормы претерпела изменения в виде дополнения: «в облагаемый оборот включаются также суммы денежных

¹⁰Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография.[Электронный ресурс] – М.: Статут, 2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

средств, получаемые предприятиями от своих покупателей (заказчиков) за реализуемые им товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемые в счет увеличения прибыли». Таким образом законодатель пресёк ситуацию, при которой для конечного потребителя цена оставалась неизменной, а для фискальных органов цена за продаваемый товар, и облагаемая налогом занижалась, а оставшаяся часть от стоимости проводилась как финансовая помощь, которая в свою очередь НДС не облагалась. С принятием Налогового кодекса РФ вышеуказанная норма нашла свое отражение в части 2 статьи 153: «При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами» и пункт 2 части 1 статьи 162: «Налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153-158 Налогового кодекса РФ, увеличивается на суммы: - полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)».

Однако, общие положения, призванные бороться со злоупотреблением правом в сфере налогового законодательства, до текущего времени отсутствовали, наглядными были решения высших судебных органов в конкретных делах.

Определением от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» Конституционный Суд РФ указал необходимость учитывать добросовестность налогоплательщика при определении налоговых последствий

его деятельности. В этом же судебном акте дано разъяснение Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Основанием для принятия данного Постановления послужил спор по вопросу уплаты налогов через «проблемный» банк: АО «Кондопожский комбинат хлебопродуктов» и НИЦИАМТ своевременно представили в обслуживающий их коммерческий банк платежные поручения на уплату налогов, а через полгода у данного банка была отозвана лицензия на совершение банковских операций, в том числе в связи с убыточной деятельностью. Соответствующие денежные средства были списаны с расчетных счетов указанных организаций, но в бюджет не поступили, и налоговые инспекции взыскали с них недоимки по налогам в бесспорном порядке.

Так как средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме¹¹, уплата налога денежными средствами в бюджетную систему без использования услуг какого-либо банка невозможна, следовательно, в процессе уплаты налога взаимодействуют два формально независимых субъекта – налогоплательщик и банк, и без их совместных действий не может быть рассматриваемого противоправного результата.

Логично, что своим Определением от 25 июля 2001 г. № 138-О Конституционный Суд РФ имел намерение пресечь уплаты налога за счет вексельных схем с участием «проблемных» банков (в резолютивной части указано, что налоговые органы и другие органы государства обязаны осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности

¹¹ Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / под ред. М. В. Карасевой. - Москва: КноРус, 2012. – С. 77.

обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты).

Однако, используемое определение «добросовестный / недобросовестный налогоплательщик» подверглось критике.

Активно критикует концепцию «добросовестного налогоплательщика» в своей работе Д.М. Щекин: «Во-первых, он максимально не определен и может быть применен практически произвольно. Стремление определить добросовестность налогоплательщика через его обязанность учитывать публичный интерес при реализации своих гражданских прав не является какой-либо конкретизацией критерия добросовестности. Во-вторых, этот критерий позволяет в максимальной степени замаскировать произвольное применение налогового закона идеалами добра и справедливости и, следовательно, несет в себе огромный пиар-заряд, уже одним своим звучанием оправдывающий выведение налогоплательщика, который признан недобросовестным, за рамки правовых гарантий, закрепленных в законодательстве»¹². С.Л. Будылин высказался обобщенно коротко: «принцип добросовестности, несмотря на название, сам по себе не является «добрым». Результаты его применения радикально зависят от того, кто и для чего его применяет»¹³. Были приведены и примеры высказываний иностранных коллег – Н.А. Пушкарева приводит сведения о речи английского судьи Тернера в деле *Marsv. IRC* (1970 г.): правила морали не следует использовать для толкования налогового законодательства¹⁴.

А К.И. Скловский в своей работе указал на фактическую зависимость налогоплательщика от недобросовестного банка: «если налогоплательщику императивно предписано вести расчеты через банк в публичном интересе, и тем самым он лишен возможности выбора, то переложение на него риска,

¹²Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2007. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹³Будылин С.Л. Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/chto_takoe_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere

¹⁴Пушкарева Н.А. Эволюция доктрины уклонения от уплаты налогов в прецедентном праве Великобритании // Налоговед. – 2018. – № 8. – С. 81.

вытекающего из деятельности банка, становится невозможным: при отсутствии свободы риск теряет свои основания; рискует тот, кто может свободно принимать решение»¹⁵. Как организовано такое взаимодействие, подробно расписано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01¹⁶ и Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2002 г. № 6917/00¹⁷. Савсерис С. А. сообщает о распространении услуг по уплате налогов в бюджетот банков, находившихся в критическом состоянии в конце 1998 – 1999 годах в виду отсутствия средств на корреспондентских счетах, смысл которых (услуг) заключался в том, что посредством заключения ряда гражданско–правовых договоров на счета клиента зачислялись денежные средства, которые тут же направлялись на уплату налогов. Из–за отсутствия средств на корреспондентском счете банка деньги до бюджета не доходили, но формальные условия статьи 45 Налогового кодекса РФ были соблюдены¹⁸. Белов В.А. полагает, что плательщики намеренно давали платежные поручения

¹⁵Скловский К.И. Собственность в гражданском праве – М.: Статут, 2010. – С. 36.

¹⁶ Президиум установил следующее: ОАО «Элсиб» приобрело векселя трех неплатежеспособных банков в городе Москве (АКБ «Державный», АКБ «Девиза», КБ «Инвестиционный банк поддержки предпринимательства»), на корреспондентских счетах которых не было средств, открыло в этих банках расчетные счета, предъявило векселя к оплате и, «получив» деньги на расчетные счета, сразу же направило в банки платежные поручения на перечисление средств в счет уплаты НДС и земельного налога на общую сумму 12 043 994 рубля. Средства в федеральный бюджет не поступили из–за отсутствия средств на корреспондентских счетах банков.

¹⁷ В Постановлении Президиум установил: акционерное общество «Усольехимпром» обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с иском к Отделению ПФ РФ по Иркутской области и Усть–Ордынскому Бурятскому автономному округу о признании недействительным письма ответчика от 24.12.99 № НК-07/4746, которым отказано в списании задолженности истца по страховым взносам в сумме 159 000 000 рублей имея задолженность по уплате страховых взносов в ПФ РФ в сумме 157 381 894 рублей, заключило с ОАО «АКБ «Кредитресурс» договор от 11.10.99 № 394 на открытие расчетного счета и контрольно - кассовое обслуживание клиента. В этот же день ОАО «Усольехимпром» заключило с ООО «Эмкус» договор № 62/12 купли – продажи векселей, по которому обязалось передать последнему свои 40 простых векселей общей стоимостью 194 000 000 рублей, а покупатель, имевший расчетный счет в упомянутом банке, обязался оплатить векселя путем зачисления денежных средств на счет продавца. Векселя были переданы 13.10.99 по акту приема–передачи, и ОАО «Усольехимпром»направило в банк платежное поручение от 13.10.99 № 003 на уплату 159 000 000 рублей недоимки по платежам в ПФ РФ, которые были списаны со счета акционерного общества, но в связи с отсутствием денежных средств на корреспондентском счете банка в фонд не перечислены.

¹⁸Савсерис С.А. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук – М., 2006. – С. 38.

о перечислении сумм налоговых платежей неплатежеспособным банкам, что по сути является уклонением от уплаты налога¹⁹.

По мнению В.В. Витрянского, «владелец банковского счета, при заключении с банком договора, передает имеющиеся денежные средства, а также денежные средства, которые будут поступать на его счет, в полное распоряжение банка. По сути, денежные средства клиентов становятся составной частью имущества банка, а – взамен, владелец счета получает права требования к банку относительно совершения банком в интересах клиента и по его поручениям различных банковских операций, в том числе по перечислению денежных средств. Отношения, складывающиеся между владельцем счета и банком, по своей правовой природе являются обязательно–правовыми»²⁰.

С точки зрения Конституционного Суда, обязанность по уплате налога прекращается со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика, а в согласно п.2 ст.45 Налогового кодекса РФ – с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, без отсылки к добросовестности/недобросовестности налогоплательщика. Данная разница обусловлена тем, что в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П рассматривалась иная, значительно более распространенная в предефолтный и последефолтный периоды ситуация, в которой на расчетном счете налогоплательщика имеются денежные средства (учтены, как его право требования к банку), а на корреспондентском счете банка – нет. Это обстоятельство стало одной из причин того, что Постановлением Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П указано, что для признания факта исполнения налоговой обязанности

¹⁹Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М.: ВолтерсКлувер, 2006. – С. 19. // Справочная правовая система «Гарант». Режим доступа: <http://www.garant.ru/>.

²⁰Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Договоры о банковском вкладе, банковском счете; банковские расчеты. Конкурс, договоры об играх и пари (книга 5, том 2) [Электронный ресурс] – М., 2006. – Гл. XVII, п. 5. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налогоплательщиком, необходимо, чтобы на его расчетном счете имелся достаточный остаток, а сам налогоплательщик – был добросовестным.

А. Мелешко приводит сведения о том, что современная европейская доктрина считает принцип добросовестности так называемой открытой нормой, позволяющей судам разрешать явно несправедливые ситуации, возникшие в результате строгого применения закона²¹.

Представляется, что обозначение принципа добросовестности «открытой нормой» является замаскированным признанием того, что одного из важнейших свойств нормы права – формальной определенности, в принципе добросовестности обнаружить затруднительно (что, собственно говоря, нормально для принципов права). А неприятие принципа добросовестности одновременно означает потенциальную возможность ситуаций, обозначаемых, как «правовой пуризм» (т.н. «право только ради права»²², как разъясняет Тютин Д.В.: «крайний формализм, влекущий очевидную несправедливость и фактически осуществляемый в противоречии и интересами общества, которые право как раз и призвано защищать»).

Как отмечает Тютин Д. В.²³ принцип презумпции законности деяния является одним из основополагающих, и определяет его следующим образом: «каждое лицо считается действующим добросовестно, разумно (с правовой точки зрения - законно), пока в установленном порядке не будет доказано иное». Пантюшев²⁴ отметил, что данная презумпция прямо не установлена в Налоговом кодексе РФ, однако вытекает из положений п. 7 ст. 3 НК РФ: «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика

²¹Мелешко А. Защитники под атакой. О возможностях использования института злоупотребления правом на защиту // Новая адвокатская газета. – 2018. – № 8. – С. 5.

²²Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / [Электронный ресурс]: Д. В. Тютин. 2015 // // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

²³Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / [Электронный ресурс]: Д. В. Тютин. 2015 // // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

²⁴Пантюшов О.В. Добросовестность налогоплательщика в судебной практике // Право и экономика, 2007, N 10 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

сборов)». Кроме того, Конституционный Суд определил «...по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков»²⁵. То есть фактически принцип добросовестности налогоплательщиков законом не закреплен никак, регулирован способ толкования неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах (в пользу налогоплательщика), однако, как разъяснил Высший Арбитражный Суд РФ: «Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны»²⁶.

1.2 Критерии «добросовестности» налогоплательщика

В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. N 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» содержится разъяснение, применимое в налоговых спорах: «оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права

²⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 г. N 329-О [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Режим доступа: <http://sudact.ru>
Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 г. N 442-О [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Режим доступа: <http://sudact.ru>
Постановление Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 г. N 11175/09 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Режим доступа: <http://sudact.ru>

²⁶ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации».

Тюнин, говоря о «добросовестном налогоплательщике» подметил²⁷, что высшие судебные органы фактически имеют в виду субъекта, ведущего себя в соответствии с «обычными» ожиданиями других субъектов. А пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса РФ установлено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Здесь «каждый» - это как раз тот самый субъект, ведущий себя в соответствии с «обычными» ожиданиями других субъектов, для уровня восприятия которого и должны быть сформулированы законы о налогах. Если же конкретное лицо не соответствует модели такого «среднего», «разумного», субъекта, то оно потенциально может быть признано недобросовестным.

Пантюшев²⁸ указывает, что «добросовестность налогоплательщика» - оценочное понятие. Налоговые органы могут опровергнуть презумпцию добросовестности налогоплательщика, представив в суд убедительные доказательства.

Арбитражный суд обязан исследовать доводы налогового органа о недобросовестности налогоплательщика, в противном случае решение суда не может считаться законным и обоснованным: «Суд не исследовал добросовестность общества как налогоплательщика в полной мере и необоснованно решил, что налоговая инспекция не доказала недобросовестность общества.

При таких обстоятельствах судебные акты подлежат отмене, а дело - направлению на новое рассмотрение в первую инстанцию того же суда, поскольку выводы, содержащиеся в обжалуемых судебных актах, не соответствуют фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле

²⁷Тюнин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тюнин. 2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru..>

²⁸Пантюшов О.В. Добросовестность налогоплательщика в судебной практике // Право и экономика, 2007, N 10 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

доказательствам.

Суд не исследовал доводы налоговой инспекции о том, что в действительности хозяйственные операции поставщиком продукции, отправленной впоследствии на экспорт, не осуществлялись и налоги в бюджет им не уплачивались, в систему поставок и взаиморасчетов вовлечены юридические лица, зарегистрированные по несуществующим адресам, схема взаимодействия поставщика продукции и экспортера указывает на недобросовестность участников хозяйственных операций, доказательства по делу имеют внутренние противоречия и расхождения»²⁹.

Арбитражный суд должен дать оценку доводам налогового органа о недобросовестности налогоплательщика, так как оценка добросовестности налогоплательщика входит в компетенцию арбитражных судов: «При рассмотрении спора суд должен дать оценку доводам о недобросовестности налогоплательщика на основе всестороннего, полного, объективного и непосредственного исследования имеющихся в деле доказательств, оценив относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности»³⁰.

В соответствии со ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ, п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ – сбор доказательств, свидетельствующих о недобросовести налогоплательщика и бремя доказывания отсутствия экономической обоснованности расходов лежит на налоговом органе.

В силу презумпции добросовестности, действия налогоплательщика предполагаются добросовестными и экономически обоснованными, - налогоплательщик не обязан доказывать то что предполагается. Однако, некоторые арбитражные суды считают, что налогоплательщик должен доказать

²⁹Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 18 июля 2006 г. по делу N Ф08-2684/2006-1376А[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³⁰Постановление ФАС Уральского округа от 24 августа 2006 г. по делу N Ф09-7288/06-С7. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

экономическую оправданность своих действий: «Из системного анализа норм гл. 7 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует, что обязанность доказывания обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, лежит на налоговом органе, а налогоплательщик в свою очередь обязан доказать, что указанные обстоятельства экономически оправданны, либо представить суду доказательства отсутствия данных обстоятельств»³¹.

Кроме того, налогоплательщик не обязан проверять добросовестность своих контрагентов: «Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации не возлагает на налогоплательщика обязанности по проверке добросовестности контрагента по договору и ответственности за неисполнение ими возложенной на них обязанности по уплате налога в бюджет.

Привлекая налогоплательщика к ответственности, налоговые органы нарушают права налогоплательщика, поскольку, исходя из презумпции добросовестности, налогоплательщик может и не знать о недобросовестности своего партнера-субподрядчика»³².

Добросовестность налогоплательщика не может ставиться под сомнение только лишь из-за сомнительных действий его контрагентов: «Нормы гл. 21 НК РФ связывают право на получение налоговых вычетов, а также на возмещение НДС с фактической уплатой сумм налога налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг) и не ставят право налогоплательщика на налоговый вычет в зависимость от добросовестности его непосредственных поставщиков и их контрагентов. Отказ налогового органа в возмещении НДС возможен лишь в случае установления факта недобросовестности самого налогоплательщика.

Поскольку доказательств недобросовестности предпринимателя

³¹Постановление ФАС Уральского округа от 17 июля 2007 г. по делу N Ф09-5306/07-С2. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³²Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28 мая 2007 г. по делу N Ф04-3186/2007(34472-А46-41). [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налоговым органом не представлено, а невозможность проведения встречных проверок ряда поставщиков и установления факта уплаты ими НДС в бюджет по причине отсутствия их по юридическим адресам к числу указанных доказательств судом первой инстанции правомерно не принята, вывод судебных инстанций о наличии у налогоплательщика права на возмещение из бюджета НДС следует признать правомерным, основанным на надлежащей оценке имеющихся в деле доказательств и правильном применении норм материального права»³³.

Согласно с разъяснениями, данными Федеральной налоговой службой³⁴, подход в каждом конкретном случае должен быть индивидуальным и при этом, источники данных, которые могут использоваться – могут быть самыми разными, но полученные факты должны быть убедительными.

Такие нелицеприятные характеристики контрагентов налогоплательщика, а также самого налогоплательщика, как:

- неизвестность места нахождения контрагента (юридический адрес юридического лица – место массовой регистрации);
- непредставление им налоговой отчетности либо заявление минимальных налоговых обязательств;
- совершение нехарактерных для заявленного вида деятельности операций по банковским счетам;
- участие в незаконном обналичивании денежных средств;
- отсутствие трудовых и материальных ресурсов и другие аналогичные сведения хоть и формируют массив доказательств, но, однако, сами по себе не являются достаточными для признания налоговой выгоды налогоплательщика необоснованной.

³³Постановление ФАС Поволжского округа от 7 июня 2007 г. по делу N А65-20063/2006-СА2-9 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³⁴Письмо ФНС РФ от 24.05.2011 N СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Налоговому органу необходимо выявить и дать полную оценку юридической, экономической и иным видам зависимости налогоплательщика и его контрагентов, участвующих в таких операциях, и представить документальные доказательства преднамеренности и согласованности действий, приводящих к необоснованному уменьшению налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

Учитывать исключительно отдельные данные, свидетельствующие о недобросовестности контрагента налогоплательщика, чем обосновывать фиктивность отдельной хозяйственной операции, при наличии доказательств о ее фактическом совершении – недопустимо. Это влечет негативные последствия в виде отмены решения налогового органа на стадии апелляционного обжалования в вышестоящем налоговом органе или признания недействительным решения налогового органа судом при обжаловании налогоплательщиком акта налогового органа в суде.

Однако существует и противоположная практика арбитражных судов. Налогоплательщик может нести неблагоприятные последствия, если не проверит правоспособность своего партнера: «Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 25 июля 2001 г. N 138-О указал, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Налогоплательщик не может считаться добросовестным, если, вступая в договорные отношения, он не проявил необходимой осмотрительности в выборе контрагента.

С учетом вышеизложенного, суд кассационной инстанции считает, что заявитель, не осуществивший проверку правоспособности своего единственного поставщика и полномочий его представителей, не удостоверившийся в достоверности представленных поставщиком или составленных с его участием, в том числе через представителя, первичных бухгалтерских документов, служащих основанием для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость, не проявил

должной осмотрительности в выборе контрагента, а также не принял всех мер для обеспечения документального подтверждения и проверки достоверности сведений в представленных документах, что привело к неправомерной неуплате налогов в бюджет. Следовательно, привлечение его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, правильно признано судом правомерным»³⁵.

Кроме того, налогоплательщик не может нести ответственность за действия иных участников налоговых отношений: «...истолкование ст. 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод о том, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет»³⁶.

Налоговый орган вправе представить доказательства наличия в действиях налогоплательщика и его контрагента согласованности, направленной, например, на незаконное изъятие из бюджета сумм НДС при совершении сделок: «О недобросовестности общества как налогоплательщика свидетельствуют такие факты, как непредставление документов в течение всего периода проведения налоговой проверки, ведение бухгалтерского учета с грубыми нарушениями, невозможность проведения налоговых проверок в отношении его контрагентов в связи с их отсутствием по указанным адресам и непредставлением налоговой отчетности, а также изъятие у общества следственными органами по месту его нахождения клише, печатей и штампов организаций, являвшихся поставщиками и покупателями товара по сделкам с заявителем.

В связи с этим суд первой инстанции сделал правильный вывод о том,

³⁵Постановление ФАС Московского округа от 9 марта 2007 г. по делу N КА-А40/1494-07. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³⁶Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

что система расчетов между участниками сделок, а также порядок реализации товара предприняты с целью создания схемы уклонения от уплаты налога в бюджет путем незаконного возмещения НДС, поскольку как заявитель, так и его контрагенты в данных сделках выступают как недобросовестные налогоплательщики. Кроме того, суд установил, что общество, выступая в качестве перепродавца товара, реализовывало его своим покупателям по стоимости его приобретения у иностранного лица с учетом НДС и уплаченных в бюджет таможенных платежей.

Данные обстоятельства, как правильно указал суд, свидетельствуют о том, что общество не осуществляло эффективной экономической деятельности, направленной на получение прибыли»³⁷.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что «добросовестным налогоплательщиком» считается тот, кто:

- в целях снижения суммы уплачиваемых налогов использует только законно установленные способы – налоговое планирование;
- вовремя и в полном объеме уплачивает налоговые платежи;
- сдает в срок всю необходимую отчетность;
- своевременно и полно отвечает на запросы налоговых органов;
- беспрепятственно предоставляет доступ к информации, необходимой для налогового контроля.

Но, учитывая все вышеуказанное, нельзя утверждать, что добросовестность налогоплательщика может выступать смягчающим обстоятельством при привлечении к налоговой ответственности.

ФАС Западно-Сибирского округа по делу N Ф04-3293/2007(34577-А27-43) от 29.05.2007 года³⁸ посчитал обоснованными выводы суда о наличии у налогоплательщика обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность:

³⁷Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 февраля 2006 г. по делу N А52-2814/2005/2 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³⁸Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2007 г. по делу N Ф04-3293/2007(34577-А27-43) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

незначительность срока просрочки предоставления в налоговый орган налоговой декларации, привлечение к налоговой ответственности впервые, добросовестность налогоплательщика и отсутствие какого-либо ущерба бюджету.

И буквально на следующий день по делу N Ф04-3311/2007(34594-A27-37)³⁹ постановил, что добросовестность налогоплательщика не может считаться смягчающим обстоятельством при привлечении к налоговой ответственности: «Добросовестность налогоплательщика также не может учитываться как смягчающее ответственность обстоятельство, поскольку налоговое законодательство Российской Федерации основано на презумпции добросовестного поведения налогоплательщика, пока налоговым органом не доказано обратное, то есть добросовестное исполнение обязанностей, предусмотренных статьей 23 Налогового кодекса Российской Федерации, является нормой поведения налогоплательщика».

1.3 Проблема разграничения правомерного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов

Постановлением Конституционного Суда РФ от 19 января 2017 г. № 1-П отмечено, что специфика налогового регулирования, многообразие способов ведения предпринимательской деятельности, постоянное появление новых вариантов уклонения от уплаты налогов существенно затрудняют создание законодательных правил, способных эффективно противостоять всем возможным случаям их нарушения, что в свою очередь, определяет особую роль судебных доктрин. Ведь судебной системе, в том числе и российской, толкование закона высшими судебными органами призвано оказывать серьезное воздействие на формирование судебной практики, в частности и по налоговым спорам.

³⁹Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2007 г. по делу N Ф04-3311/2007(34594-A27-37) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Значимое разъяснение дано в Постановлении Европейского Суда по правам человека от 20 сентября 2011 г. по делу «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации»: в ответ на жалобу заявителя о неопределенности доктрины недобросовестного налогоплательщика, суд указал на неизбежность судебного толкования в любом судебном процессе, в виду невозможности подробного описания законодателем всех вероятных способов злоупотребления правом со стороны налогоплательщика. Одновременно, применимые нормы права были достаточны для применения санкции в виде доначисления налогов в связи с действительной экономической деятельностью с учетом соответствующих выводов компетентных органов, в случае обнаружения нарушений.

Проблема снижения степени правовой определенности, вероятно, предполагает и ответ на вопрос о том, до какой же степени возможно такое снижение. При росте числа налоговых злоупотреблений законодатель может целенаправленно снизить степень правовой определенности собственно для борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Введение зависимости от судебского усмотрения итогового решения по вопросу о правах и обязанностях налогоплательщика в каждом отдельно рассматриваемом деле, возможно посредством такого инструмента как судебные доктрины.

По данному вопросу интересна следующая позиция Д.В. Тютин: «доктрина «добросовестности налогоплательщика», как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на «проблемных банках», который возник после августовского кризиса 1998 года и последующего появления Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П»⁴⁰.

По мнению Д.В. Политова, невозможность на законодательном уровне исчерпывающим образом определить критерии, которыми необходимо

⁴⁰Тютин Д.В. Налоговое право.– М., 2017. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru..>

руководствоваться суду при определении предмета доказывания, является основной сложностью данной категории дел по налоговым спорам⁴¹.

С точки зрения правовой определенности Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П можно охарактеризовать, как изменившее существовавший на практике подход Высшего Арбитражного Суда РФ: если ранее налог считался уплаченным в момент поступления средств в бюджет, то с данным актом Конституционный Суд РФ налог надлежало считать уплаченным с момента списания средств налогоплательщика со счета в банке. По вопросу правовой определенности, как представляется, существенного изменения не произошло, оба варианта регулирования можно описать, как дающие достаточную степень правовой определенности. Однако вариант, введенный Конституционным Судом РФ, значительно ближе к статье 2 Конституции РФ, в соответствии с которой человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Одновременно он же дал широкие возможности для налоговых злоупотреблений, сводившихся к имитации уплаты налогов через «проблемные банки».

Принятое впоследствии Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, истолковавшее Постановление от 12 октября 1998 г. № 24-П с учетом факторов добросовестности, фактически снизило степень правовой определенности, так как итоговое решение вопроса о том, считается ли налогоплательщик уплатившим налог, стало значительно зависеть от судебного усмотрения. Однако тем самым Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О снизило и возможности налогоплательщиков по налоговым злоупотреблениям в данной сфере.

Развитие доктрины добросовестности налогоплательщика, осуществленное в Определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О и распространившее ее на применение прав на налоговые льготы и вычеты, также направлено на борьбу с налоговыми

⁴¹Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): дисс... канд. юрид. наук – М., 2013. – С. 93.

злоупотреблениями через снижение правовой определенности норм, регламентирующих льготы и вычеты, и опять же, в связи с относительно массовым злоупотреблением правом.

Конституционный Суд РФ неоднократно декларировал требование поддержания доверия граждан к закону и действиям органов государственной власти⁴². Низкая степень правовой определенности, ставит под существенное сомнение саму возможность поддержания доверия граждан к закону и действиям органов государственной власти, что, в свою очередь, влечет за собой, снижение перспективы эффективного развития общества.

Важность судебного усмотрения следует также и из американского опыта в аналогичном блоке правовых проблем. С точки зрения Д. Ларо, «в XX в. наиболее искушенные в налоговых вопросах налогоплательщики, играя на том, что налоговые последствия деятельности можно предсказать с разумной долей вероятности, довольно часто использовали различные схемы сделок для ухода от налогов. Некоторые из этих сделок представляли собой механизмы законного налогового планирования, другие – попытки избежать налогообложения, однако большинство сделок совершалось в так называемой «серой зоне» – между этими двумя крайностями»⁴³.

По мнению А.Н. Медведева и Т.В. Медведевой, «черные схемы» – прямое нарушение закона, создание фиктивных расходов, умышленное искажение отчетности; «серые схемы» – формально законные действия, основанные на пробелах в законодательстве, не нарушающие «букву закона», однако противоречащие «духу закона»; «белые схемы» или «агрессивное налоговое планирование» – использование абсолютно законных способов (в первую очередь, специальных режимов налогообложения)⁴⁴. Следовательно,

⁴²Постановления КС РФ от 24 мая 2001 г. № 8-П, от 23 декабря 2013 г. № 29-П, от 12 апреля 2016 г. № 10-П; Определения КС РФ от 6 февраля 2003 г. № 75-О, от 7 октября 2005 г. № 385-О, от 4 июля 2017 г. № 1440-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴³ Ларо Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 68-81.

⁴⁴Медведев А.Н., Медведева Т.В. Налоговые теоремы (с доказательствами) – М.: Аудит БТ, 2014. – С. 21.

определение «схемы», как «серой» или «черной», неминуемо влечет взаимосвязанное определение поведения налогоплательщика, ее применившего.

По вопросу «одобрения» «белых» схем, иными словами, законного налогового планирования, имеется большое количество правовых позиций как зарубежных, так и отечественных судебных органов. Например, С.В. Жестков приводит сведения об известном деле *IRC v. Duke of Westminster* (Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского), рассмотренном в 1936 году Палатой лордов Великобритании: Палата постановила, что любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычной ситуации⁴⁵.

Согласно Постановлению Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 №9-П⁴⁶, при применении налогоплательщиком установленных законом льгот, у него остается обязанность платить законно установленные налоги в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов.

По мнению многих ученых, указанное Постановление весьма часто приводится налогоплательщиками как обоснование законности примененных ими схем по снижению налогового бремени. Кстати, именно такую правовую позицию имели представители налогоплательщика в деле, рассмотренном в Постановлении Европейского Суда по правам человека от 25.07.2013 г. по делу «Ходорковский и Лебедев против Российской Федерации». Как считает Ю.А. Крохина, здесь (в Постановлении Конституционного Суда РФ) сформулирована важная правовая позиция, которую частные

⁴⁵Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) – М.: МЗ Пресс, 2002. – С. 7.

⁴⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4

субъектыосновательнорассматривают как манифест налогового планирования⁴⁷ - ведь именно в нем впервые применен термин «налоговое планирование»⁴⁸ .

Схожая точка зрения и у С.В. Савсериса, также основанная на данном Постановлении Конституционного Суда РФ: ответственность за законное использование налогоплательщиком налоговых льгот, вычетов и режимов наступать не может⁴⁹ .

Однако, в некоторых случаях признание судом поведения лица недобросовестным вполне может быть следствием эффективного доказывания налоговым органом того, что рассматриваемое лицо участвовало в «черной» или «серой схеме»и не могло не знать об этом. Причем, письменные доказательства,подтверждающие факт взаимодействия участников, не всегда является обязательным.

Указанная правовая позиция разъяснена в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства»: при анализе вопроса о том, являются ли действия хозяйствующих субъектов на товарном рынке согласованными (статья 8 Закона о защите конкуренции), арбитражным судам следует учитывать: согласованность действий может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении. Вывод о наличии одного из условий, подлежащих установлению для признания действий согласованными, а именно: о совершении таких действий было

⁴⁷ Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 240.

⁴⁸ Постановление от 3 июня 2014 г. № 17-П; Определения от 13 октября 2009 г. № 1332-О-О, от 21 декабря 2011 г. № 1856-О-О, от 29 ноября 2012 г. № 2219-О, от 29 марта 2016 г. № 460-О, от 23 июня 2016 г. № 1192-О[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴⁹Савсерис С.В. Понятия недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым правоотношениям [Электронный ресурс] // Налоговед. – 2005. – № 6. // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

заранее известно каждому из хозяйствующих субъектов, – может быть сделан исходя из фактических обстоятельств их совершения⁵⁰.

Из Письма ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ следует, что согласованность действий субъектов можно установить при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении, применимо и к налоговому законодательству: «при взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели – возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии. Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции)»⁵¹.

Таким образом, в антимонопольных отношениях согласованность действий формально независимых лиц зачастую имеет место без ее документального подтверждения, так как сделки между ними могут отсутствовать, но, например, согласованное манипулирование ценами на одном

⁵⁰ Пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁵¹ Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

рынке вполне может иметь место на практике. В налоговых же отношениях согласованность действий, направленных на уменьшение налоговых обязательств, формально независимых лиц обычно имеет место при документальной имитации независимости – предъявления налоговому органу документов о совершении сделок между такими лицами (при фактическом совершении сделок между иными лицами, при указании в документах не соответствующих действительности цен по сделкам и прочее). А сама попытка прописать в налоговом законодательстве наиболее распространенные на текущий день или предполагаемые налоговые схемы с их запретом, через непродолжительное время определенно породит на практике новые схемы.

За рубежом, в частности в Великобритании и в США, по данному вопросу иная точка зрения: функционирует государственная система учета налоговых схем, при которой каждый, создатель нового способа получения налоговой выгоды, обязан его задекларировать в налоговой службе под угрозой санкций. Некоторые схемы после регистрации запрещаются на законодательном уровне, но только на будущее⁵².

ФНС России хоть и ведет учет актуальных налоговых схем, но на законодательном уровне закрепления нет.

По проведенному исследованию в параграфе, можно прийти к следующим выводам. Рассмотрение презумпции добросовестности, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, на соответствие которым и должна производится оценка поведения лица. Одновременно с этим, согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» можно установить при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении.

⁵² Вахитов Р.Р. Налогоплательщик и государство: обреченные на сотрудничество // Налоговед. – 2006. – № 11; Иванец Ю.Л. Система обязательной регистрации налоговых схем: опыт Великобритании // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 4; Смирнова Е.Е. Налоговый контроль за полнотой отражения доходов физических лиц // Финансы. – 2011. – № 7.

Глава 2. ДОКТРИНА НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

2.1 Необоснованная налоговая выгода – определение понятия и критерии выявления

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» было введено обобщенное понятие: под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. N 2635/09, от 25 февраля 2010 г. N 12670/09 конкретизировано, что Постановление Пленума N 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения.

Постепенный отход от концепции добросовестности налогоплательщика продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. N 6272/08 - суд обратил внимание на то, что в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 арбитражным судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик».

По данному поводу интересна позиция Т.А. Гусевой⁵³ – поиск разграничения законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в своем развитии прошел уже несколько этапов: от использования категории «недобросовестный налогоплательщик» до введения в оборот категории «необоснованная налоговая выгода». Термин «недобросовестный

⁵³Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007.- С. 135.

налогоплательщик», часто используемый в судебной практике с 1998 по 2005 год, критиковался за его неопределенность. В основе использования категории «налоговая выгода» уже положен критерий деловой цели сделки, экономической обоснованности наличия помимо налоговой, хозяйственной цели. Соответственно, через переход от доктрины «недобросовестного налогоплательщика» к доктрине «налоговой выгоды» фактически произошло сужение судебного усмотрения путем его нормативной регламентации (по объему Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 значительно по сравнению с объемом положений актов КС РФ, содержащих соответствующие правовые позиции).

Также А. Г. Першутов подтверждает, то что концепция «необоснованной налоговой выгоды», как и «добросовестность налогоплательщика», основана на судебном усмотрении, следовательно, при оценке доказательств обоснованности налоговой выгоды судебное усмотрение должно быть основано на здравом смысле⁵⁴.

Законодательством не предусмотрены правила, которые бы устанавливали пределы дозволенного при оптимизации налогообложения, что дает основание некоторым налогоплательщикам делать вывод: все, что Налоговым кодексом РФ не запрещено, разрешено⁵⁵.

Поэтому, как справедливо заметил Ильин⁵⁶, любой налогоплательщик, будь то организация или физическое лицо, всегда стремится оптимизировать собственное налоговое бремя от ведения хозяйственной деятельности. При этом процесс такой оптимизации может иметь разный характер: добросовестное использование предусмотренных законодательством РФ налоговых льгот, вычетов, пониженных налоговых ставок или применение

⁵⁴Першутов А.Г. Защита от налоговых злоупотреблений // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2011. - С. 95.

⁵⁵Большухина И.С. Налоговое планирование: учебно-практическое пособие / И.С. Большухина. Ульяновск: УлГТУ, 2011. - С. 73.

⁵⁶Ильин А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности // Налоги.- 2018.- N 1. - С. 11 - 14.

различных околонеформальных схем, формально юридически подпадающих под букву закона, но фактически направленных на получение ничем не обоснованной налоговой выгоды.

Недобросовестные действия налогоплательщика, если даже они формально соответствуют закону, не могут быть признаны законными. Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами, например целями делового характера.

О необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства⁵⁷:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

При всем этом обоснованной налоговой выгода не может быть признана,

⁵⁷Пункт 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. - 2016. - N 12.

если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской либо иной экономической деятельности.

Поэтому необходимо учитывать обстоятельства, которые не могут влиять на признание налоговой выгоды необоснованной⁵⁸:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Табаков А.Н. и Герасимова Е.Н.⁵⁹ указывают на то, что с одной стороны, закон на стороне налогоплательщика: факт нарушения контрагентом своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если она получена без реального осуществления финансово-хозяйственной

⁵⁸ Пункт 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ.- 2016. - N 12.

⁵⁹ Табаков А.Н., Герасимова Е.Н. Концепция налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика в системе контроля налоговых рисков предприятия // Актуальные вопросы экономических наук. Финансы и налоговая политика. 2017. - № 6.- С. 63.

деятельности, при регистрации в налоговом учете искажено действительное экономическое содержание операций или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими причинами или целями делового характера.

Невозможность реального осуществления операций в данный момент времени и в данном месте нахождения основных средств, нематериальных активов, материалов, транспортных средств, управленческого или технического персонала, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, также свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды. Кроме этого, о получении необоснованной налоговой выгоды свидетельствуют искажение налоговой отчетности об объемах производства товаров, избирательное отражение только хозяйственных операций, непосредственно связанных с возникновением налоговой выгоды.

Ильин бесспорно утверждает⁶⁰, что в основу доказательств обоснованности либо необоснованности налоговой выгоды должен быть положен критерий оценки обоснованности либо необоснованности налоговой выгоды. А оценка обоснованности или необоснованности налоговой выгоды исходит из общих оценочных критериев, используемых в праве.

Правовым оценочным понятием является закрепленное в нормах права понятие, которое характеризует наиболее общие свойства различных явлений, предметов, процессов, действий, которые не конкретизированы в действующем законодательстве специально с целью предоставления такой возможности субъекту правоприменения путем свободной оценки в рамках конкретной правоприменительной ситуации. Сущность правовых оценочных понятий проявляется через совокупность их признаков.

К признакам правовых оценочных понятий можно отнести:

- 1) отсутствие определения правовых оценочных понятий в нормах законодательства;
- 2) правовые оценочные понятия представляют собой совокупность

⁶⁰Ильин А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности // Налоги. - 2018.- N 1.- С. 11 - 14.

обобщений различных явлений, предметов, процессов, действий;

3) оценочные понятия в праве фиксируют наиболее общие признаки обобщаемых явлений, предметов, процессов, действий;

4) конкретизация правовых оценочных понятий, определение явлений и фактов окружающей действительности, входящих в объем оценочного понятия, применительно к предусмотренной законодателем ситуации в процессе правоприменения осуществляются путем их оценки;

5) определение содержания правовых оценочных понятий в процессе их применения зависит от правосознания лица, применяющего правовую норму.

В судебных определениях и постановлениях нередко используются оценочные понятия как в гражданских, так и в налоговых спорах – на что указывает Конституционный Суд РФ, так как в Налоговом кодексе РФ они не интерпретируются и не разъясняются. Законодателем это право предоставлено самим участникам правоотношений, применяющим нормы налогового права, содержащие оценочные понятия.

Многозначность содержания оценочных понятий не позволяет сформулировать единственно допустимый ответ и предоставляет свободу выбора, возможность различной интерпретации налоговой нормы с учетом конкретных обстоятельств, что во многом зависит от уровня правосознания и профессионализма правоприменителя. Но в то же время, наличие оценочных понятий в налоговом праве предоставляет возможность правоприменителю максимально точно и правильно отреагировать на любую сложившуюся ситуацию и индивидуально урегулировать правовой спор.

Примеры оценочных понятий налогового права, которые могут быть использованы при определении обоснованности или необоснованности налоговой выгоды, многообразны, например «экономическая оправданность» и «обоснованность затрат (расходов) налогоплательщиков» (п. 1 ст. 252 НК РФ), «всеобщность и равенство налогообложения» (п. 1 ст. 3 НК РФ), «достаточные основания» (п. 1 ст. 77, п. 8 ст. 94 НК РФ), «убытки, понесенные налогоплательщиком» (ст. 265 НК РФ), «гарантии защиты прав

налогоплательщика» (п. 3 ст. 5 НК РФ), «экономическое основание» (п. 3 ст. 3 НК РФ), «авансовый платеж» (ст. 58, 76, 78 - 80, 133 - 135, 162.1, 169, 170 НК РФ и др.). Данные понятия не могут быть полностью и универсально закреплены законодателем, так как перспективы развития данных понятий неясны и их содержание динамично. Объективной предпосылкой закрепления оценочных понятий в налоговом праве является необходимость отображения явлений морального, этического и нравственного характера.

Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» часть первая Налогового кодекса дополнена ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Пунктом 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ установлен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При исчислении налогов налогоплательщики не вправе уменьшить налоговую базу по тому или иному налогу на суммы вымышленных расходов (не имевших место в реальности, отраженных в учете неправоммерно). Теперь это правило прямо предусмотрено в Налоговом кодексе.

Как разъяснила ФНС России⁶¹, указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета

⁶¹ Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п.

В соответствии с п. 2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ «по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога согласно правилам соответствующей главы части второй Налогового кодекса РФ при соблюдении одновременно следующих условий:

- основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

- обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону».

Пункт 2 ст. 54.1 предусматривает, что в целях налогообложения могут быть учтены хозяйственные операции по двум критериям: основной целью их совершения не должна быть неуплата налога, а сама сделка (операция) должна быть выполнена контрагентом (первого звена) либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или в силу закона.

2.2 Доктрины судов, применяемые в решениях вопроса обоснованности налоговой выгоды

Формально положения Конституции РФ, Налогового кодекса РФ, федеральных законов РФ однозначно устанавливают приоритет норм права при вынесении судебных решений.

Россия не является страной прецедентного права, поэтому формально судебные акты Высшего арбитражного суда РФ, Верховного суда РФ, Федеральных арбитражных судов регионов РФ не являются самостоятельными источниками права. Однако, судебные источники права иногда имеют решающее значение в регулировании налоговых отношений и разрешении налоговых споров. Не смотря на то что, постановления Пленумов Высшего

Арбитражного Суда РФ и Верховного суда РФ обязательны не для всех правоприменителей, а только для нижестоящих судов, как пишет Путилин Д.⁶², фактически данные акты имеют силу обязательного прецедента, так как согласно со ст. 170 Арбитражного процессуального кодекса РФ, в мотивировочной части решения Арбитражного Суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросам судебной практики.

Для исключения противоречий по данному вопросу стоит определить такие понятия как «судебная концепция» и «судебный прецедент».

Так, судебной концепцией налогового права является совокупность прецедентных подходов высших судебных инстанций к решению правовых ситуаций, позволяющих комплексно оценить деятельность субъекта налоговых правоотношений и выявить фактическое и волевое содержание его действий в хозяйственном обороте.

В то же время судебный прецедент представляет собой вынесенное по конкретному налоговому спору и вступившее в законную силу судебное решение или сформулированное высшим судебным органом в порядке обобщения судебной практики постановление, которое в дальнейшем при рассмотрении аналогичных по содержанию налоговых норм воспринимается как источник права.

Обеспечение единообразия судебной практики – всегда являлось одной из главных целей Высшего Арбитражного Суда и Высшего Суда РФ, поэтому нижестоящие суды в своих решениях ориентируются на акты вышестоящих судов в однотипных делах: ведь в соответствии со ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ нарушающий единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, подлежит изменению или отмене. Как отмечает Путилин Д.⁶³, это является дополнительным фактором

⁶² Путилин Д. Опасные налоговые схемы / Дмитрий Путилин. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. - С. 127.

⁶³ Там же. С. 128.

который повышает значимость ранее принятых высшими судебными инстанциями постановлений по конкретным делам.

В свою очередь, накопление и последующее обобщение судебной практики и приводит к возникновению судебных доктрин – типовых подходов, методов разрешения определенных судебных споров.

Опираясь на сложившиеся доктрины, судебная практика реагирует достаточно оперативно, в частности на такие вещи как агрессивное налоговое планирование, программа которого развивается очень активно и создает базу для незаконного и наказуемого уклонения от уплаты налогов.

Как отмечает К.В. Новоселов⁶⁴, в мировой практике агрессивное налоговое планирование всегда связывают с:

- злоупотреблением гражданско-правовыми инструментами, манипулированием ими без «деловой цели»;
- конструированием искусственных схем налогообложения и налоговых отношений с контрагентами;
- искажением отчетности или уничтожением документации;
- использованием фиктивных институтов (субъектов) налоговых отношений;
- формальным документооборотом;
- номинальностью субъектов и др.

Таким образом, наравне с законодательными нормами при разрешении налоговых споров применялись следующие судебные доктрины.

Доктрина приоритета содержания перед формой («существо над формой»). Суть доктрины состоит в том, что при оценке налоговых последствий сделки необходимо обращать внимание именно на реальные сложившиеся отношения между налогоплательщиком и контрагентом, а не на их внешнее выражение – форму.

⁶⁴Новоселов К.В. Проблемы налоговой оптимизации в сфере налогообложения прибыли / К.В. Новоселов. М. 2014. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Появилась после легализации российского предпринимательства⁶⁵ и окончательно оформилась к середине 90-х годов – в то время, когда предприниматели, стремясь к оптимизации налоговых расходов, начали заключать всевозможные фиктивные сделки по поставке несуществующих товаров и оказаний разовых услуг либо с большим периодом, реальность которых поверить весьма затруднительно.

Требование приоритета существа над формой было закреплено еще в 1994 г. в законодательстве о бухгалтерском учете: согласно п. 2.3 ПБУ № 1/94 операция отражается в соответствии с ее экономическим содержанием. Однако, это требование имело весьма ограниченное применение, так как налоговый и бухгалтерский учет имели самостоятельное значение.

В 1996 г. требование приоритета существа над формой появилось в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96, где суд указал, что при реализации налогового законодательства должны учитываться фактические отношения сторон независимо от названия договора. Принятый в 2001 г. Налоговый кодекс РФ, хотя прямо и не закрепил правило о приоритете существа над формой, содержит норму о праве налоговых органов переqualифицировать сделку (ст. 45 НК РФ), что предполагает несоответствие формы сделки ее существу. Окончательно доктрина была закреплена в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53: если операции учтены не в соответствии с действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции (п. 3, 7). Пленум ВАС РФ также подчеркнул, что налоговая выгода может быть получена лишь в связи с реальными операциями (п. 4, 5).

Как отмечает Фатхутдинов Р. С.⁶⁶, в соответствии с разъяснениями Пленума, при отклонении формы от существа у налогового органа возникает

⁶⁵Закон РСФСР от 25.12.1990г. №445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. -1990. - N 30.- С. 418.

⁶⁶Фатхутдинов Р. С. Существо и форма в налоговых отношениях. // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2012. - № 9.

безусловное пересмотреть налоговые обязательства. Однако это правило не является абсолютным, ведь одни и те же отношения могут быть оформлены по-разному, например, финансирование основных средств путем займа или возвратного лизинга. В противном случае любое законное структурирование бизнеса может быть оспорено налоговыми органами, что недопустимо в силу свободы выбора формы отношений, подтвержденной в постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П.

В этом отношении Фатхутдинов Р. С.⁶⁷ справедливо отмечает необходимость ограничений, выработанных в американской судебной практике: доктрина может применяться только в тех случаях, если форма не имеет деловой цели или не изменила экономического положения налогоплательщика.

В частности, внесение вклада в простое товарищество и последующий выход товарища с получением иного имущества исключает возникновение НДС⁶⁸. В данном случае вместо имущества было получено другое имущество, существо отношений — возмездное приобретение. Налоговое преимущество очевидно — отсутствие НДС. Но если эта операция является результатом воли сторон на осуществление совместной предпринимательской деятельности, то есть имеется разумная деловая цель, и создание товарищества привело к явному изменению экономического положения сторон - получение и распределение прибыли от деятельности, то факт внесения имущества в виде вклада и получения иного имущества при выходе сам по себе не ведет к налоговой переквалификации отношений — доктрина приоритета существа над формой не должна применяться.

Для наглядности Фатхутдинов Р. С. приводит такой пример, как привлечение российским заказчиком иностранного генерального подрядчика, который в свою очередь привлекает российских субподрядчиков для

⁶⁷ Там же.

⁶⁸ Смирнов Г.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов посредством злоупотребления правом налогоплательщика: новый правоприменительный подход // Закон.- 2011. - № 9.- С. 90.

выполнения проектных работ. Как известно, операции по оказанию проектных услуг облагаются НДС, если покупатель услуг находится в России (п. 1 ст. 148 НК РФ). В данном случае исходя из существа отношений можно сказать, что субподрядчик оказывает проектные услуги заказчику, который и является покупателем, поскольку именно последний в итоге заинтересован в приобретении услуг. Причем услуги субподрядчика подлежат обложению российским НДС, так как заказчик — российская организация. Однако форма отношений предусматривает, что субподрядчик оказывает проектные услуги генеральному подрядчику, который выступает их покупателем, соответственно, эти услуги российским НДС не облагаются. Безусловное применение доктрины приоритета существа над формой в рассматриваемом случае является необоснованным, поскольку стороны могут иметь неналоговые мотивы для выстраивания такой структуры отношений, в частности заказчик желает, чтобы именно генеральный подрядчик выступал организатором проектных работ и отвечал за их качество.

В настоящее время доктрина реализуется через применение налоговых последствий к ничтожным сделкам (параграф 2 главы 9 ГК РФ ч.2) с опорой на разъяснения Постановления Пленума Высшего арбитражного Суда РФ № 53 (п. 5): «О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств».

Доктрина «экономическая целесообразность». Базируется на определении предпринимательской деятельности - осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке⁶⁹.

То есть все затраты налогоплательщика, ведущего предпринимательскую деятельность, должны быть обоснованы – направлены на получение прибыли⁷⁰. Следовательно, произведенные расходы уменьшают полученные доходы в целях налогообложения прибыли в том случае, если они экономически оправданы, подтверждены документально и связаны с получением дохода.

Раньше суды полагали, что невыгодные для налогоплательщиков сделки являются экономически нецелесообразными, следовательно, совершаются в целях занижения налоговой базы.

Однако, позднее Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ⁷¹ и Конституционный суд РФ⁷² выразили свою позицию по данному вопросу, указав на невозможность налоговых органов оценивать эффективность

⁶⁹ Ч.1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷⁰ В силу ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами организации признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷² абзац 5, п. 3 Определения № 320-О-П от 4 июня 2007 г.: «Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8, ч. 1 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

результата предпринимательской деятельности налогоплательщика, в противном случае будут нарушены границы налогового контроля.

Доктрина «Должная осмотрительность». Это ничто иное как, обязанность налогоплательщика проявить достаточную осторожность в работе со своим контрагентом, а именно: установить его правоспособность, полномочия лиц, которые действуют от его имени, и добросовестность своего контрагента с точки зрения уплаты налогов.

Как указано в п.10 Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ № 53: «Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей».

Таким образом, для доказательства факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, налоговые органы должны доказать, что:

- 1) налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и ему должно было быть известно о том, что контрагент не платит налоги;
- 2) налогоплательщик (его аффилированные лица) совершает операции преимущественно с контрагентами, которые не платят налоги.

Доктрина «деловая цель». Смысл доктрины в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели.

Впервые о доктрине деловой цели было упомянуто в Письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355, где суд указал, что добросовестность налогоплательщика должна устанавливаться исходя из оценки заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. А наличие этой деловой цели, то есть разумных экономических или иных причин, в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Согласно с п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 для целей налогообложения хозяйственные операции налогоплательщика должны быть учтены в соответствии с их действительным экономическим смыслом и обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), что также отражено и в пункте 9 Постановления .

Иными словами, Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ посчитал недопустимым исключительно формальный подход, при котором сам факт налоговой экономии является основанием для доначисления налогов и применения санкций. Данная позиция полностью соответствует правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 12 июля 2006 г. № 267-О38, согласно которой суды должны исследовать фактические обстоятельства хозяйственной деятельности, а не ограничиваться только установлением формальных условий применения юридической нормы.

При этом ни законодательство о налогах и сборах, ни положения Постановления Пленума ВАС РФ № 53 не содержат указаний на факты, которые должны являться определяющими при установлении действительного экономического смысла хозяйственных операций, а также не приводят

критериев определения различий между формой и существом совершенных сделок.

Конечно, в такой ситуации определение объема прав и обязанностей налогоплательщика не исключает крайне субъективной оценки фактических обстоятельств, связанных с юридическим оформлением сделки.

Стоит отметить, что указанное в п. 7 Постановления: «определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции» должно происходить на основании абз. 6 п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ, то есть исключительно в судебном порядке.

Презюмируется невозможность определения получения налоговой выгоды, как самостоятельной деловой цели – налогоплательщики должны вести реальную экономическую деятельность, иметь целью и получать в конечном итоге доход или прибыль либо иной результат от такой деятельности.

Доктрина «деловая цель» имеет вспомогательные доктрины, такие как доктрина «цена на расстоянии вытянутой руки» (означает, что общепринятые налоговые режимы, применимы в сделках только между невзаимозависимыми компаниями, участвующими в сделке именно в собственных интересах, а не в интересах объединяющего их холдинга), «сделка по шагам» (налогоплательщики заключают ряд взаимосвязанных сделок, каждая из которых формально не нарушает требований законодательства, но совместной их целью является занижение налогов), «одной руки» (здесь налоговая схема реализуется с использованием цепочки посредников, имеющими налоговые льготы, или с использованием фирм-однодневок) и «фактического места деятельности» (к компании применяются правила налогообложения, действующие в том конкретном месте (субъект федерации, особая экономическая зона и др.), где она фактически ведет свою деятельность). Все они направлены на борьбу с трансфертным ценообразованием, когда в результате движения (по документам) товара по некоей цепочке аффилированных предприятий происходит перенос налоговой базы на

компаний, имеющие налоговые льготы (внутренние или внешние офшоры, УСН, ЕНВД) или не исполняющие свои налоговые обязательства.

Наиболее интересна доктрина «делка по шагам». минимизации налогов производится путем осуществления ряда взаимосвязанных сделок, каждая из которых в отдельности формально соответствует законодательству, но конечная цель которых – занижение налогов.

Доктрина «делка по шагам» позволяет налоговикам и судам анализировать взаимосвязанные сделки налогоплательщиков, выявлять деловую цель как каждой операции в отдельности, так и группы взаимосвязанных сделок и в конечном счете сделать вывод о том, является ли полученная налоговая выгода обоснованной или нет.

На практике доктрина применяется довольно часто. одним из самых громких можно назвать дело «МИАНа». В 2006 году Управление ФНС России по г. Москве провело повторную налоговую проверку ЗАО «МИАН». Итогом проверки явились доначисления (более 350 млн руб.), по мнению инспекции, сокрытые компанией путем создания схемы, «целью которой являлась неуплата налогов».

Схема заключалась в том, что компания уводила выручку от реализации квартир в зависимые компании. Как следует из решения суда, покупатели квартир заключали с ЗАО «МИАН» договоры инвестирования средств на строительство жилья. В компании каждого инвестора обязывали приобрести векселя зависимой от ЗАО «МИАН» организации ООО «ТПС ИнтерСтейт Бюро» и этими же векселями оплатить договор инвестирования. Номинал векселя значительно превышал сумму по договору инвестирования. Далее покупатель передавал вексель ООО «ТПС ИнтерСтейт Бюро» в оплату по договору инвестирования.

К моменту передачи ключей от квартиры ЗАО «МИАН» расторгало договор инвестирования и заключало другой - об уступке прав на получение квартир гражданину. На завершающем этапе проводился взаимозачет:гражданин оплачивал приобретение права на квартиру по новому

договору уступки за счет того, что компания учитывала его взнос по расторгнутому договору инвестирования. За счет этого выручки у самого ЗАО «МИАН» не возникало, а разница оседала на счете ООО «ТПС ИнтерСтейт Бюро».

Анализируя вексельную схему группы взаимозависимых лиц, входящих в холдинг, суд посчитал, что цель промежуточных сделок (покупатели квартир, вместо того чтобы напрямую приобрести собственно квартиру (имущественные права на нее), вынуждены были приобретать сначала векселя третьих лиц) – уклонение от уплаты налогов, а деловые мотивы в действиях компании отсутствуют. Аналогичные выводы суды делают при анализе взаимосвязанных посреднических сделок, в которых участвуют «белые» и «серые» посредники, однодневки и офшоры.

Таким образом данная доктрина «устанавливает» необходимость мотивировать наличие деловой цели для всех промежуточных звеньев схемы, а не только для компании – конечного интересанта.

Все вышеуказанные доктрины не имеют под собой какой-либо законодательной основы, при этом, сами по себе сформулированы неоднозначно и позволяют вольные толкования, что влечет злоупотребление правом налоговыми и судебными органами.

Однако, именно судебные концепции (доктрины) по однотипным налоговым вопросам позволяют обратить внимание законодателя на необходимость создания правовой основы для построения регламентированных законом отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Как отметил Зарипов В.М.: «Основная задача Постановления – дать судьям современный инструмент по «препарированию налоговых схем» – ситуаций, когда действия налогоплательщиков, влекущих снижение налогов, лишь формально отвечают налоговому закону».

В действительности, можно утверждать, что именно, применение Постановления Пленума ВАС РФ № 53 стало прочной основой для формирования своих правовых позиций, как налоговыми органами, так и

налогоплательщиками; а также повлекло законодателя на внесение изменения в Налоговый кодекс РФ (ст.54.1).

Его ключевой новеллой стало закрепление презумпции добросовестности налогоплательщика, при которой бремя доказывания целиком и полностью возлагается на налоговые органы, обязанные устанавливать в ходе осуществления налогового контроля соответствующие обстоятельства.

Более того, Постановление Пленума ВАС РФ № 53 закрепило долгожданные на тот момент критерии оценки правомерности действий налогоплательщика, большинство из которых потребовало введения неизвестных до этого правовых значений.

Резюмируя все вышеуказанное следует отметить эти критерии:

- обоснованность полученной налоговой выгоды;
- наличие в действиях налогоплательщика разумной деловой цели;
- определение налоговой обязанности налогоплательщика на основании фактически сложившихся отношений (приоритет существа сделки над ее формой);
- комплексная оценка всей деятельности налогоплательщика с позиции ее направленности на нарушение налогового законодательства;
- проявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

2.3 Влияние проектов ОЭСР на развитие российского законодательства в части разрешения проблемы незаконного снижения налогового бремени

Налоговое регулирование является суверенным правом каждого государства, а тема борьбы с уклонением от уплаты налогов является актуальной на протяжении всего времени их взимания. Ранее эта борьба традиционно велась на уровне отдельных государств посредством закрепления

в их законодательстве правовых норм, регламентирующих права уполномоченных органов по контролю за уплатой налогов, методы такого контроля, ответственность за неуплату налогов, и создания соответствующих судебных прецедентов.

Глобализация экономики способствует развитию международной торговли, но отсутствие должного контроля и ограничений для входящих и исходящих потоков инвестиций способствовало появлению проблемы ухода от уплаты налогов (проблемы размывания налоговой базы и смещения центра прибыли – «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) в развитых странах мира.

Можно выделить основные факторы, создающие благоприятную среду для размывания налоговой базы и вывода прибыли из–под налогообложения:

1. Недобросовестная международная налоговая конкуренция, которая, как отмечает И. А. Хаванова, оказывает значительное влияние на проектирование национальных налоговых систем. Причем в отсутствие эффективной международной координации, подобная конкуренция, по мнению этого исследователя, способна дать начало как сверхналогообложению, так и неналогообложению в качестве результата правового вакуума, возникшего в сфере, где налогово–правовое регулирование не согласовано⁷³.

2. Стремительное развитие технологий и цифровой экономики, в результате которого налогоплательщикам, особенно информационным компаниям, легче правомерно смещать прибыль на основе договорных отношений из юрисдикций, в которых, осуществляется деятельность, ведущая к получению дохода, в страны с невысоким налогообложением.

3. Возможность использования трансфертного ценообразования. Шиткина И. С. поясняет: «Трансфертные цены – это цены, устанавливаемые при торговле товарами, работами и услугами внутри группы компаний,

⁷³Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дис..д.ю.н. М. 2016.- С. 37–38.

связанных отношениями экономической зависимости»⁷⁴. Соответственно, эти цены могут отличаться от тех, которые используются в операциях, совершаемых на нормальных рыночных условиях. Поскольку трансфертные цены определяются административными решениями контролирующего лица, трансфертное ценообразование может быть использовано для получения налогоплательщиками налоговой выгоды⁷⁵. Как отмечает Реувен С. Ави–Йонах: «манипулирование трансфертными ценами – это один самых распространенных способов налогового планирования»⁷⁶.

4. Несовершенство национального налогового законодательства, и недостаточная эффективность системы двусторонних международных договоров по вопросам налогообложения. Эти факторы создают условия для ухода от налогообложения, для крупных международных компаний. А.В. Шелепов считает, что именно эти факторы «подрывают» как универсальность и справедливость существующих национальных налоговых систем, так и международного корпоративного режима налогообложения в целом⁷⁷. В частности, это приводит к возможности применения налогоплательщиками для снижения своего налогового бремени «гибридных механизмов несоответствий» (англ. «hybrid mismatch arrangements»), то есть несоответствий, возникающих в юридической трактовке (характеристиках) платежей (финансовых инструментах) или налоговых субъектов, между налоговым законодательством двух или более государств для достижения целей двойного неналогообложения, в том числе для получения долгосрочной отсрочки по уплате налогов.

5. Отсутствие у налоговых органов информации о значимых для налогообложения аспектах деятельности групп налогоплательщиков,

⁷⁴Шиткина И. С. Холдинги: Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группах компаний. М., Волтус–Клувер. 2008. - С. 245.

⁷⁵Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М., Волтус–Клувер. 2007. - С. 4.

⁷⁶Avi–Yonah R. S. «Transfer pricing disputes in the United States» in Resolving transfer pricing disputes: a global analysis, edited by Baistrocchi E. and Roxan I. New York: Cambridge Univ. Press, 2012.- P. 28.

⁷⁷Шелепов А. В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. 2016. - № 4. - С. 36–37.

осуществляющих свою деятельность в нескольких юрисдикциях. Это обстоятельство существенно затрудняет контроль за соблюдением такими группами налогового законодательства со стороны национальных налоговых ведомств.

Как известно, государства борются с проблемой размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения уже более ста лет – первые попытки ее разрешения предпринимались еще в начале XX века, когда некоторые страны на национальном уровне начали регулировать вопросы трансфертного ценообразования: в 1915 г. Великобритания приняла Закон о финансах (англ. «The Finance Act of 1915»), устанавливающий самые первые в мире правила, регулирующие ценообразование в сделках среди связанных между собой лиц, а затем, в 1917 г., в связи с принятием Закона о доходах во время войны (англ. «The War Revenue Act of 1917»), и в законодательстве США появляются правила, регулирующие трансфертное ценообразование – принят Закон о Доходах 1921 г. (англ. «The Revenue Act of 1921»), устанавливающей современные правила о налогообложении связанных между собой лиц в США⁷⁸. Очевидно, что подобных односторонних мер будет совершенно недостаточно. Как справедливо утверждает Шахмаметьев А. А., нескоординированные друг с другом действия государств в налоговой сфере приводят к двойному налогообложению, крайне негативно сказывающимся на развитии международной экономики: международная торговля будет развиваться все стремительнее, а налогоплательщики станут все чаще «смещать прибыль» таким образом, чтобы уменьшить свое налоговое бремя. Для решения данной проблемы необходимы механизмы международного взаимодействия в сфере налогообложения⁷⁹. Смирникова Ю. Л. считает, что достижения взаимодействия между государствами достигается благодаря признанию

⁷⁸ Avi-Yonah R. S. «Transfer pricing disputes in the United States». - 2012. - P. 32–33.

⁷⁹ Шахмаметьев А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов М.: Юрлитинформ, 2010.- С. 145

приоритета международного права над внутренним и интенсивным изменением внутреннего права под влиянием международного⁸⁰.

Федеральная налоговая служба России активно сотрудничает с налоговыми органами других стран в рамках проектов по налоговому администрированию⁸¹, развитию международного обмена информацией и повышению прозрачности. С 01.07.2015 года в России вступила Конвенция о взаимной помощи по налоговым делам, потенциально дающая значительные возможности по обмену информацией (автоматический и инициативный обмен) и помощи в сборе налогов.

Россия является участницей 84 двусторонних международных соглашений об избежании двойного налогообложения (DoubleTaxTreaty), целью которых, как отмечает Полежарова Л.В., является способствование экономическому сотрудничеству между странами, путем устранения двойного налогообложения, а также внесения правовой определенности для налогоплательщиков, ведущих свою деятельность в разных странах⁸². В противовес, Милоголов Н.С.⁸³ возражает, что реальный эффект от соглашений об избежании двойного налогообложения состоит в снижении уровня налогообложения для российского бизнеса, использующего удобный режим налогообложения. Фактически это форма «бегства от юрисдикции», то есть структура владения и финансирования бизнеса в России через удобные иностранные юрисдикции. Также распространенный инструмент для минимизации налоговой нагрузки: национальные компании используют связанные иностранные компании, не подпадающие под действие национального налогового законодательства, и разделяют свои активы, функции и риски между компаниями, находящимися в разных странах – для их

⁸⁰Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция современного финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. СПб.: «Юридический центр–Пресс», 2011. - С. 201.

⁸¹ Форум по налоговому администрированию [Электронный ресурс] // <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>

⁸²Полежарова Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения // Финансы. 2010.- № 7.- С. 27-35.

⁸³Милоголов Н.С. Налоговая политика России в контексте участия в проекте BEPS ОЭСР/G20: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. - 2016. - № 15. - С.34-44.

контроля страны разрабатывают правила налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК) – Controlled Foreign Corporations (CFC).

Проект BEPS (План BEPS), осуществляемый Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), называют самой большой переменной за всю историю международного налогообложения. В плане BEPS содержится 15 проблемных областей (мероприятий), в отношении которых необходимо разработать конкретные предложения и предпринять ряд действий:

1. Урегулирование налоговых проблем цифровой экономики (Address the tax challenges of the digital economy): вопрос о «цифровом» присутствии в стране со льготным/нулевым налогообложением и «физического» отсутствия компании в налоговых целях;

2. Нейтрализация эффектов «гибридных» трансграничных схем (Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements): речь идет о создании искусственных трансграничных схем, влекущих такие последствия, как двойное налогообложение, двойной вычет налога, длительная отсрочка налогообложения;

3. Усиление норм о контролируемых иностранных компаниях (Strengthen CFC rules): разработка рекомендаций в отношении содержания правил о контролируемых иностранных компаниях;

4. Ограничение размывания налогооблагаемой базы через вычет процентов и других финансовых платежей (Limit base erosion via interest deductions and other financial payments): необходимость в разработке рекомендаций по предотвращению размывания налоговой базы путем применения вычета процентных расходов (например, займы между аффилированными / связанными лицами);

5. Более эффективная борьба с неблагоприятными налоговыми практиками с учетом прозрачности счетов и фактического присутствия (Counter harmful tax practices more effectively, talking into account transparency and substance): повышение прозрачности, оперативных обмен информацией о налоговых постановлениях, в отношении

предоставленных преференциальных режимов, а также, требование о наличии фактического присутствия для применения преференциального режима;

6. предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями (Preventtreatyabuse): разработка положений на национальном уровне, препятствующих предоставлению льгот по международным налоговым соглашениям в ненадлежащих обстоятельствах, в том числе соглашение об избежании двойного налогообложения не должно приводить к ситуации, при которой налогоплательщик фактически освобожден от уплаты налогов в обеих странах;

7. предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства (PreventtheartificialavoidanceofPEstatus): для предотвращения злоупотреблений с участием агентов или применением каких-либо исключений – внесение изменений в понятие «постоянное представительство» в международных налоговых соглашениях;

8. Нематериальные активы (Intangibles): необходимость в разработке правил, препятствующих размыванию налоговой базы и перемещению центра прибыли путём передачи нематериальных активов внутри групп компаний;

9. Риски и капитал (Risksandcapital): необходимость в принятии правил трансфертного ценообразования, не позволяющих осуществлять перераспределение договорных рисков и избыточного капитала внутри групп компаний;

10. Иные сделки с высоким уровнем риска (Otherhigh-risktransactions): необходимость контроля сделок, которые не были бы совершены между сторонними компаниями, иными словами – такие сделки совершаются исключительно между взаимозависимыми лицами;

11. Разработка методик по сбору и анализу данных о BEPS и меры по борьбе с этим явлением (EstablishmethodologiestocollectandanalysedataonBEPSandtheactionstoaddressit): разработкамониторинга и, оценки эффективности и экономических эффектов, мероприятий плана BEPS на постоянной основе;

12. Требование об обязательном раскрытии налогоплательщиками схем агрессивного налогового планирования (Require taxpayer to disclose their aggressive tax planning arrangements): введение правил, направленных на раннее выявление схем агрессивного налогового планирования, а именно – обязательного раскрытия налогоплательщиками информации о потенциально агрессивных или злоупотребительных сделках, схемах или структурах;

13. Пересмотр документации по трансфертному ценообразованию (Re-examine transfer pricing documentation): разработка правил о документации о трансфертном ценообразовании для того, чтобы усилить прозрачность данных для налоговых органов, с учетом издержек соблюдения законодательства для бизнеса;

14. Совершенствование механизмов разрешения споров (Make dispute resolution mechanisms more effective): разработка решений по устранению препятствий в разрешении споров, вытекающих из договоров в рамках двубязывающего соглашения, с учетом факта отсутствия арбитражной оговорки;

15. Разработка многостороннего инструмента (Develop a multilateral instrument): анализ вопросов публичного и международного права, позволяющий заинтересованным сторонам внедрить меры, разработанные в ходе работы по плану BEPS и внести изменения в свои двусторонние договоры.

План BEPS не является юридически обязательным инструментом и носит рекомендационный характер. Обязательство систематическому по внедрению рекомендаций плана взяли на себя страны ОЭСР и Большой двадцатки. При чем не только у себя, внутри стран, но и, в странах – не членах этих организаций. Несмотря на принятое обязательство, не все направления плана получили одинаковую поддержку от стран-участников. Наиболее поддерживаемые и применимые пункты / руководства к действию по плану BEPS – это предотвращение злоупотреблений договорами об избежании

двойного налогообложения (treatyshopping), борьба с неблагоприятными налоговыми практиками / «схемами», совершенствование практики разрешения споров.

Россия не является членом ОЭСР, но ориентируется на их наработки в своей внутренней политике:

1 – принятие правил о сделках между взаимозависимыми лицами и трансфертном ценообразовании (по сути исполнение 3-го пункта плана BEPS);

2 – принятие законодательства о контролируемых иностранных компаниях (КИК) и введение в налоговый кодекс понятия «лица, итмеющего фактическое право на доходы» (фактическое исполнения пункта 6 плана BEPS);

3 – присоединение России к Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (что соответствует пункту 13 правил BEPS).

Для решения проблемы BEPS в России была выдвинута идея деофшоризации экономики России, под которой понимается разработка государственных мер, направленных на создание барьеров для компаний, применяющих схемы уклонения от налогообложения с использованием офшорных центров. В 2014 году Министерство финансов Российской Федерации начало разработку правил о контролируемых иностранных компаниях, которые отразились в Федеральном законе РФ от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Как отмечает Милоголов Н.С. , российские правила налогообложения контролируемых иностранных компаний («КИК») соответствуют большинству рекомендаций ОЭСР, причем, были введены еще до выхода рекомендаций по направлению 3 Плана BEPS⁸⁴. Однако, здесь же указывает, что просто скопировать предложения Плана BEPS

⁸⁴Милоголов Н.С. Налоговая политика России в контексте участия в проекте BEPS ОЭСР/G20: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. - 2016. - № 15. - С.34-44.

и применить в России невозможно, ввиду присутствия ряда крайне специфичных проблем, требующих решения:

- правила недостаточной капитализации, использующие фиксированный коэффициент (или «правила тонкой капитализации»)⁸⁵;

- правила трансфертного ценообразования с фокусом на сделках внутри страны и с размытыми правилами по контролю цен между независимыми лицами;

- проблемы интерпретации положений соглашений об избежании двойного налогообложения судами.

В теории имплементация в России правил, вырабатываемых в рамках проекта BEPS ОЭСР/G20, сделает их более справедливыми, но на практике эти правила могут стать оружием для агрессивных фискальных наступлений, что влечет отсутствие доверия к налоговым институтам.

Кроме Проекта BEPS существуют и иные способы противодействия нарушения налогового законодательства. Как сообщает Тарасова Е.В.⁸⁶, основными формами взаимодействия в области международного налогового регулирования являются применение общих правил борьбы с уклонением от уплаты налогов (англ. «GeneralAnti-AvoidanceRules») – GAAR, специальных международных соглашений по налоговым вопросам (англ.«SpecificAnti-AvoidanceRules») – SAAR, а также координация усилий в рамках деятельности международных экономических организаций.

⁸⁵ непогашенная задолженность российской организации в пользу взаимозависимого иностранного лица (п.2 ст.269 НК РФ ограничил перечень оснований, по которым существует взаимозависимость) признается формально контролируемой, если ее размер в 3 раза превышает собственный капитал. Тогда российская организация может признать в составе своих расходов начисленные проценты только в той части, не превышающей предельный размер процентов, рассчитанный в соответствии с п.2 ст.269 НК РФ. А положительная разница между начисленными и предельными процентами по контролируемой задолженности в целях налогообложения приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организацией. Данные суммы облагаются налогом в России[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁶Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами // Налоги и сборы. - 2017. - № 11. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bujet.ru/article/332051.php?print=Y>.

GAAR является одним из универсальных инструментов, содержащих общую концепцию борьбы государства с налоговыми уклонистами («черные и серые» схемы) и агрессивными («белыми») схемами минимизации налогов. Характерными элементами правил GAAR являются:

1. систематизация законодательных норм и судебных прецедентов, определяющих понятия «уклонение от налогов», «злоупотребление налоговыми нормами», «искусственная схема, сделка или транзакция»;

2. внедрение законодательных механизмов проверки содержания применяемых бизнесом схем на предмет их легитимности;

3. описание признаков сделок, которые формально не противоречат законодательству, но при этом имеют побочный эффект в виде возникновения налоговых льгот, которые власти считают необоснованными и противоречащими духу законов;

4. внедрение законодательных норм, позволяющих налоговым органам в случае обнаружения схем злоупотребления пересматривать налогооблагаемую базу и, соответственно, сумму взимаемых налогов;

5. законодательное закрепление санкций за применение схем минимизации налогов, основанных на злоупотреблении налоговыми нормами.

Проблемой GAAR является понятие «злоупотребления налоговыми нормами», так как в разных странах определения этого понятия заметно отличаются. Конечно, «основой» всех подходов к трактовке является факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, при которой имеет место недостаточное экономическое содержание сделок, недобросовестность при планировании сделок и прямое или косвенное искажение применения норм налогового законодательства как результат таких сделок.

Также, что касается существенного элемента правил GAAR – можно отметить такой как бремя доказывания добросовестности / недобросовестности применяемых налогоплательщиками схем – нет единого подхода, и в каждой стране вопрос обоснования решается по-своему.

Хоть Россия и не является членом Организации экономического сотрудничества и развития, тем не менее придерживается позиций, которые соответствуют рекомендациям: развитие методов и форм борьбы с налоговыми злоупотреблениями было предусмотрено положениями «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов», где было акцентировано внимание на активном участии России в реализации итогового плана BEPS. В документе указано, что законодательство РФ о налогах и сборах не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды, и, соответственно, в качестве меры по противодействию нарушениям запланировано закрепление на законодательном уровне соответствующих механизмов.

На практике в Российской Федерации подходы к выявлению случаев получения необоснованной налоговой выгоды и установлению признаков недобросовестности налогоплательщика были основаны на критериях, отраженных в судебной доктрине, сформулированной в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Фактически на судебном уровне закреплялись наиболее важные элементы правил GAAR. Одновременно, такие термины и критерии, как «непроявление должной осмотрительности и осторожности», «деловая цель», «реальное экономическое содержание сделки», «совершение операций с контрагентами, не исполняющими свои налоговые обязательства» и иные, в рамках складывающейся в последующие годы судебной практики получили неоднозначное развитие. Их оценочный характер спровоцировал неоднородное их толкование налоговыми органами, налогоплательщиками и судами. Следовательно, требуется устранение пробела в налоговом законодательстве России, позволяющем необоснованные налоговые льготы / преференции.

В результате 18 июля 2017 года Президент РФ подписал Федеральный закон № 163 ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса

Российской Федерации» (Закон № 163 ФЗ), которым Налоговый кодекс РФ дополнен статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». В новых законоположениях закреплены две важные позиции: запрет на получение налоговых преференций, появившихся в результате умышленного искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; пресечение использования налогоплательщиками в своей деятельности недобросовестных контрагентов.

Положения пункта 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ подлежат применению в случаях доказывания умышленных действий самого налогоплательщика по созданию схем, направленных на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершению им действий по искусственному созданию условий для использования пониженных ставок, льгот, освобождения от налогообложения; а также в случаях выявления нереальности исполнения сделки и (или) операции или вообще отсутствия факта их совершения. В соответствии с чем, материалы налоговой проверки должны содержать документальные доказательства совокупности ряда обстоятельств: существа искажения, причинной связи между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями, умышленного характера действий налогоплательщика, наличия потерь бюджета.

Пункт 2 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ определяет, что при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 указанной статьи, по имевшим место сделкам и операциям налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении одновременно двух условий. Первое — основной целью их совершения не должна быть неуплата налога, второе — сама сделка и (или) операция выполнены контрагентом первого звена либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или в силу закона. При этом норма четко предписывает, что для налогоплательщиков не предусмотрено негативных последствий в случаях установления налоговыми органами

неправомерных действий контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Одновременно положениями статьи 54.1 Налогового кодекса РФ исключена возможность предъявления налоговыми органами формальных самостоятельных претензий к налогоплательщикам, таких как: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогового законодательства, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных, не запрещенных законодательством сделок и операций.

Таким образом, сохраняя идеологический принцип, заложенный в Налоговый кодекс РФ, о презумпции добросовестности налогоплательщика, Закон № 163 ФЗ внес долгожданную определенность в правила оценки сделок и операций на предмет наличия злоупотребления налоговым правом, оставив за налоговым органом обязанность доказывания фактов такого злоупотребления.

В заключение хочется отметить, что в национальном законодательстве наконец сформулированы правила по противодействию уклонению от налогообложения, не только соответствующие стандартам ОЭСР, но и учитывающие накопленный российский опыт.

2.4 Применение статьи 54.1 Налогового кодекса РФ Арбитражными Судами РФ

После принятия ст. 54.1 Налогового кодекса РФ (с 19.08.2017года) налогоплательщики подавали надежды на ограничение пределов ответственности только умышленными действиями, направленными на получение необоснованной налоговой выгоды и не связанными с недобросовестными действиями своих контрагентов.

Согласно с п. 5 ст. 82 Налогового кодекса РФ выявление обстоятельств, указанных ч.1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ и (или) факта несоблюдения

условий, установленных ч.2 ст. 54.1. Налогового кодекса РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля - при камеральных проверках деклараций (расчетов), поданных после 19.08.2017г, а также выездным проверкам и проверкам по сделкам между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых, вынесены после 19.08.2017г.

После появления в Налогового кодекса РФ статьи 54.1, налогоплательщики активно обжаловали решения налоговых инспекций о доначислении НДС, несмотря на то, что решения о начале выездных налоговых проверок были приняты до 19.08.2017, но все их попытки пресекались судом со ссылкой на Федеральный закон 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 г.

Показательны два дела, в которых постановления арбитражных апелляционных судов, вынесенные в пользу налогоплательщиков со ссылкой на ст.54.1 Налогового кодекса РФ, были отменены судами кассационной инстанции, одна из причин отмены – решение о проверке было принято до 19.08.2017г (А40-224912/16, А56-28927/16).

Северо-Кавказский арбитражный суд, отказывая налогоплательщикам в признании решений налоговых органов о доначислении НДС недействительными, ссылаются на ст.54.1 Налогового кодекса РФ, несмотря на то, что решения по обжалуемым налоговым проверкам были приняты до 19.08.2017г.

Перечислив доказательства невозможности исполнения обязательств спорными контрагентами в виду отсутствия у него необходимых ресурсов, суд кассационной инстанции отмечает следующее: действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета НДС, поскольку представленные документы не подтверждают реальность хозяйственных операций налогоплательщика с заявленными контрагентами. Согласно ч.1. ст. 54.1. Налогового кодекса РФ, не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах

хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика⁸⁷.

Интересно Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.02.2018 года по делу А44-4970/17. Поддержав позицию нижестоящих судебных инстанций об отказе признать решение налогового органа о доначислении НДС недействительным, признав обоснованным отклонение Четырнадцатым Арбитражным апелляционным судом ссылки налогоплательщика на ст.54.1 НК РФ, суд кассационной инстанции между тем отмечает следующее: вопреки доводам жалобы, суды при рассмотрении спора исходили не только из претензий к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом), а приняли во внимание установленные в ходе судебного разбирательства факты, опровергающие реальность совершения налогоплательщиком сделок по приобретению товара у спорных контрагентов.

В письме ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@⁸⁸ обозначено, что ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

⁸⁷ Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.12.2017 года по делу А53-34784/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15.11.2017 по делу А32-8313/2017[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 30.10.2017 по делу А63-14345/2016[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.,

Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 07.09.2017 по делу А63-9301/2016[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁸ Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>..

Судебная практика пока исходит из того, что ст. 54.1 НК РФ является законодательным закреплением пределов осуществления прав на уменьшение налогов, ранее содержащихся в разъяснениях ВАС РФ, КС РФ, ВС РФ.

Например, Арбитражный суд г. Москвы в Определении от 24.01.2018 года по делу А40-145021/16 об отказе в пересмотре судебного акта по новым обстоятельствам отмечает, что введение ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, касающейся пределов осуществления прав на уменьшение налоговой базы или сумм налога, отсутствующих до этого и имеющихся только в виде толкований и разъяснений постановлений ВАС РФ, КС РФ, не является новым обстоятельством.

В другом деле (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.02.2018 года по делу А50-10402/2017) суд кассационной инстанции находит ошибочными выводы суда апелляционной инстанции о возможности придания обратной силы ст.54.1 Налогового кодекса РФ как улучшающей положение налогоплательщика, считая, что ст.54.1 Налогового кодекса РФ не содержит норм, каким-либо образом улучшающих или ухудшающих положение налогоплательщика по сравнению с тем, которое было определено на основании правовых позиций, выработанных судебной арбитражной практикой.

Также статья 54.1 НК РФ была применена Пятнадцатым Арбитражным апелляционным судом (город Ростов-на-Дону) по делу №15АП-15825/2018 от 20.10.2018 года при рассмотрении апелляционной жалобы ООО «Сельхозкапитал» на решение Арбитражного суда Краснодарского края от 03.09.2018 по делу № А32-16237/2018 о признании незаконными решения ИФНС № 1 по г. Краснодару от 28.12.2017г. № 19-18/ о привлечении ООО «Сельхозкапитал» к ответственности за совершение налогового правонарушения. Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная налоговая проверка по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) НДС за период с 01.10.2016г. по 30.06.2017г., в ходе которой было установлено, что ООО

«Сельхозкапитал» за проверяемый период допущено совершение налогового правонарушения, выразившегося в неуплате (неполной уплате) НДС. В суде первой инстанции ИФНС № 1 по г. Краснодару подтвердила совокупность и взаимосвязь обстоятельств, установленных в ходе налоговой проверки, а ООО «Сельхозкапитал», в свою очередь не представил доказательств реальности хозяйственных операций, произведенных с цепочкой «спорных» контрагентов. В суде апелляционной инстанции ООО «Сельхозкапитал» указал, что в материалы дела не представлены доказательства, подтверждающие совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды, а также обращает внимание на то, что факт отгрузки сельхозпродукции одними и теми же менеджерами от разных компаний не является подтверждением создания схемы по уклонению от уплаты налогов, поскольку менеджеры пояснили, что оказывали услуги по сопровождению отгрузки сторонним организациям в виду особых условий на рынке продажи сельхозпродукции. Кроме того, ООО «Сельхозкапитал» указал, что совпадение IP-адресов налогоплательщика и контрагентов не свидетельствуют о согласованности и подконтрольности действий. Однако, данные доводы суд счел несостоятельными, ввиду наличия исчерпывающей совокупности опровержений, представленных ИФНС. Проверив законность и обоснованность решения Арбитражного суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции постановил решение оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Таким образом, судебная практика требует от налогоплательщиков должной осмотрительности при выборе контрагентов, так как, для того чтобы доказать реальность выполнения сделки конкретным контрагентом, необходимо запрашивать у него и проверять информацию о наличии необходимых ресурсов, о реальной возможности исполнить сделку, ведь в порядке п.2 ч.2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ у налогоплательщика есть право на уменьшение налоговой базы и (или) сумму подлежащего уплате налога, если

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

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования в рамках представленной темы можно сделать следующие выводы.

Проблема налоговой выгоды с правовой точки зрения самая распространенная, ведь, по сути, речь идет об элементарной налоговой оптимизации, с которой любой налогоплательщик сталкивается ежедневно, решая, каким образом снизить свою налоговую нагрузку и иным образом улучшить свое положение в сфере налогов.

Существует два основных способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями: ведение в законодательство норм, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, путем прямого запрета, или введение судебных доктрин и концепций, предполагающих зависимость итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судебного усмотрения. При чем, в случае изменения законодательства безусловно возрастет степень правовой определенности, а проблема разграничения правомерного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов уйдет на второй план, но применение обратной силы закона исключено. В случае с введением судебных доктрин и концепций. Степень правовой определенности существенно снижается, но возможно применение обратной силы закона.

Также в ходе настоящего исследования установлено противоречие между отечественными судебными доктринами и концепциями, направленными против злоупотреблений в налоговых правоотношениях, с пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ. В данной норме закреплена презумпция добросовестности налогоплательщика и эта презумпция опровержима. Соответственно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, иными словами они не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах.

Понятие «недобросовестное поведение» шире, чем понятие «злоупотребление правом», ввиду возможности его применения в сферах не урегулированных правом. Категория добросовестности применительно к налогоплательщику может быть использована так, что повлечет вполне конкретные правовые последствия – в виде переопределения его прав и обязанностей (в отношении вопроса о признании налога уплаченным при использовании «проблемного» банка; при разрешении вопроса о праве налогоплательщика на применение налоговых льгот, вычетов, расходов и прочих).

Практика разрешения арбитражными судами налоговых споров в России показывает, что по всем категориям дел, предметом рассмотрения в которых являются действия налогоплательщика так или иначе подпадающие под доктринальную категорию «необоснованная налоговая выгода», в отношении него могут применяться налоговые санкции за совершенное налоговое правонарушение. Но в таких обстоятельствах применение мер налоговой ответственности не могло быть признано обоснованным по причине своей несопоставимости с универсальными конституционными принципами, которым подчинены нормы о привлечении к юридической ответственности.

Исходя из анализа правоприменительной практики считаю, что рекомендации ученых в области налогового права, в том числе и рекомендации ОЭСР, а также письма Федеральной Налоговой Службы необходимо закрепить на законодательном уровне – не одной статьей в Налоговом кодексе РФ, а полноценным законом, с четким указанием пошаговых действий как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты РФ

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2018) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

5. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 28.12.2017) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

6. О доказывании необоснованной налоговой выгоды [Электронный ресурс] : Письмо ФНС РФ от 24.05.2011 N СА-4-9/8250 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

7. О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской

Федерации» [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

8. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. N Ед-4-9/22123@ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

9. О предприятиях и предпринимательской деятельности: Закон РСФСР от 25.12.1990г. №445-1 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Научная литература

10. 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование [Электронный ресурс] / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др.; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. Москва: Инфотропик Медиа, 2015. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

11. Большухина, И.С. Налоговое планирование: учебно-практическое пособие / И.С. Большухина. – Ульяновск: УлГТУ, 2011. – 215 с.

12. Будылин, С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика. / С.Л. Будылин // Современное право. – 2008. – № 5. – С. 33-39.

13. Волков, А.В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами / А.В. Волков // Вестник арбитражной практики. - 2017.- N 6. – С. 3 - 28.

14. Гаджиев, Г.А. Современный судья должен думать об экономике [Электронный ресурс] / Г. А. Гаджиев. М.: 2015. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

15. Гусева, Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева. – М., 2007. – 315 с.
16. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография [Электронный ресурс] / А.В. Демин. – М.: Статут, 2015. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
17. Демин, А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. - Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 314 с.
18. Демин, А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения / А.В. Демин // Журнал российского права.- 2002. - N 4.- С. 33-37.
19. Круглый стол «Допустимость обратной силы постановлений ВАС РФ в свете Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IVМеждународ. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 206-215.
20. Зарипов, В.М. Обратная связь / В.М. Зарипов // ЭЖ-Юрист. - 2006. - № 40. - С.36-38.
21. Ильин, А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности / А.Ю. Ильин // Налоги. - 2018. - N 1. - С. 11 - 14.
22. Кабрияк, Р. Кодификации /Р. Кабрияк. – Пер. с фр. М., 2007. – 516 с.
23. Калашникова, Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово–правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук. / Э.Л. Калашникова. – М., 2008, – 279 с.
24. Милова, И.Е.К вопросу о понятии принципов права/ И.Е. Милова, Е.А. Милова // Вопросы экономики и права.- 2009- N2.- С. 33-37.
25. Новоселов, К.В. Проблемы налоговой оптимизации в сфере налогообложения прибыли [Электронный ресурс] / К.В. Новоселов. – М. 2014.

// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

26. Пантюшов, О.В. Добросовестность налогоплательщика в судебной практике / О.В. Пантюшов // Право и экономика. – 2007. - N 10. – С. 19-22.

27. Петрова, С. М. Пределы судебного усмотрения при разрешении налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2011.- С. 23-35.

28. Першутов, А.Г. Защита от налоговых злоупотреблений // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12 - 13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2011. – 216 с.

29. Путилин, Д. Опасные налоговые схемы / Дмитрий Путилин. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. -344 с.

30. Смирнов, Г.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов посредством злоупотребления правом налогоплательщика: новый правоприменительный подход / Г.К. Смирнов // Закон.- 2011.- № 9. - С. 90-94.

31. Табаков, А.Н.. Концепция налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика в системе контроля налоговых рисков предприятия // Актуальные вопросы экономических наук. Финансы и налоговая политика. [Электронный ресурс] / А.Н. Табаков, Е.Н. Герасимова // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

32. Тимофеев, Е.В. Налоговое право России - практическое и увлекательное / Плутон I: От основ к источникам и основным принципам / Е.В. Тимофеев // Библиотека компании GoltsbalBLP, 2017.- 214 с.

33. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] / Д.В. Тютин // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

34. Тютин, Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] / Д.В. Тютин. – М., 2017 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

35. Фатхутдинов, Р. С. Существо и форма в налоговых отношениях. / Р.С. Фатхутдинов // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2012. - №9.- С. 33-35.

36. Цыганков, Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. / Э.М. Цыганков. – М., 2005. – 229 с.

Материалы судебной практики

37. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

38. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 г. N 329-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

39. Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 г. N 442-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

40. Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

41. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком

налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

42. Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

43. Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

44. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 г. N 11175/09. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

45. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 18 июля 2006 г. по делу N Ф08-2684/2006-1376А. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

46. Постановление ФАС Уральского округа от 24 августа 2006 г. по делу N Ф09-7288/06-С7 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

47. Постановление ФАС Уральского округа от 17 июля 2007 г. по делу N Ф09-5306/07-С2 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

48. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28 мая 2007 г. по делу N Ф04-3186/2007(34472-А46-41) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

49. Постановление ФАС Поволжского округа от 7 июня 2007 г. по делу N А65-20063/2006-СА2-9 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

50. Постановление ФАС Московского округа от 9 марта 2007 г. по делу N КА-А40/1494-07 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

51. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

52. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 февраля 2006 г. по делу N А52-2814/2005/2 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

53. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2007 г. по делу N Ф04-3293/2007(34577-А27-43) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

54. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2007 г. по делу N Ф04-3311/2007(34594-А27-37. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

55. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.02.2018 года по делу А50-10402/2017[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

56. Определение Арбитражного суда г. Москвы от 24.01.2018 года по делу А40-145021/16 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

57. Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда по от 20.10.2018 года делу № А15АП-15825/2018 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И. о. зав. кафедрой

д.ю.н., профессор

 И. В. Шишко

«03» «04» 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

ДОКТРИНА НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

40.03.01 - юриспруденция

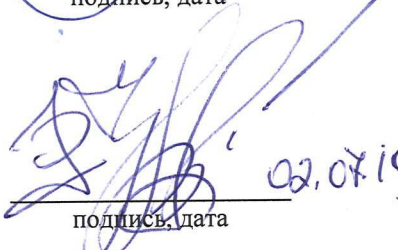
Научный руководитель


подпись, дата

д.ю.н. профессор

А. В. Демин

Выпускник


подпись, дата 02.07.19

И. С. Дудникова

Красноярск 2019