

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

Юридический институт
институт
кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права
кафедра

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ _____
подпись инициалы, фамилия
« ____ » _____ 20 __ г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Необоснованная налоговая выгода на примере добывающих предприятий

тема

40.04.01 Юриспруденция

40.04.01.09 Право и политика природопользования в Сибири и Арктике

Научный руководитель	_____	Профессор, доктор юридических наук	<u>А.В. Демин</u>
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия
Выпускник	_____		<u>Д.Д. Ибадуллаева</u>
	подпись, дата		инициалы, фамилия
Рецензент	_____	Адвокат	<u>Л.В. Доронина</u>
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия

Красноярск 2020

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Общие подходы и генезис доктрины необоснованной налоговой выгоды.....	10
1.1. Общие антиуклонительные нормы в российском и международном праве	10
1.2. Доктрина добросовестности налогоплательщика: появление и развитие (на основе решений Конституционного суда Российской Федерации).....	26
1.3. Доктрина налоговой выгоды в решениях арбитражных судов (на основе Постановления № 53).....	34
Глава 2. Пределы осуществления прав налогоплательщиком	43
2.1. Содержательный анализ статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации.....	43
2.2. Доктрина осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.	54
2.3. Проблемы ретроактивного применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации.....	71
Заключение	83
Список использованных источников	89

Введение

Налоговая система является инструментом, обеспечивающим формирование финансовых ресурсов государства. Публичные финансы являются материальной базой, обеспечивающей удовлетворение потребностей общества посредством государства.

Большинство ключевых налогоплательщиков в Российской Федерации так или иначе связаны с добычей, переработкой и транспортировкой полезных ископаемых. В число основных налоговых «доноров» государственного бюджета России входят такие гиганты нефтяного и нефтегазового сектора как «Лукойл», «Сургутнефтегаз», «Татнефть», «ТАИФ-НК», «Новатэк», «Сибур». В лидирующую двадцатку также входят металлургические компании – УГМК, ММК, «Северсталь», НЛМК, «Норильский Никель» и другие.

На протяжении истории налоги находились на острие противоречий публичных и частных интересов, интересов государства и налогоплательщиков. Поскольку основной целью предпринимательской деятельности является получение наибольшей прибыли, следовательно, всегда будет существовать стремление хозяйствующего субъекта к уменьшению любых расходов. В этом противоречии заключается причина уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов.

Налогоплательщики, выступая потребителями общественных благ, совершают своеобразную сделку «купли-продажи» государственных услуг, но, зачастую, воспринимают факт уплаты налога как принудительное, безвозвратное изъятие государством части их собственных доходов. В этой связи, возникает необходимость объяснения обществу природы и сущности налогов - как объективной, закономерной сделки между государством и обществом, как цены услуг государства в ее специфической форме, а не

только как способа обогащения и экономического насилия государства. В связи с этим, государство принимает различные меры, направленные на установление партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, где налоговый орган - не карающая государственная организация, действующая по принципу «клиентоориентированного сервиса», а налогоплательщик – добросовестное лицо, понимающее свою ответственность перед обществом и тот факт, что общественно-полезные функции государства основываются на пропорциональном участии каждого в формировании публичных финансовых ресурсов.

Начало 2020 года связано с распространением по всему миру, и в частности в Российской Федерации, коронавирусной болезни (COVID-19), которая затронула не только здоровье людей. В целях противодействия распространению коронавирусной инфекции руководством Российской Федерации, а также ее субъектами, предприняты различные меры, многие из которых непосредственно затронули сферу бизнеса. Среди таких мер – «вынужденные каникулы», приостановление работы организаций розничной торговли, общественного питания и услуг, располагающихся в торговых и офисных центрах, а также гостиниц, кинотеатров, клубов и иных аналогичных объектов.

В связи с этим, меры по противодействию распространения коронавирусной инфекции породили ряд проблем, связанных с финансово-экономической устойчивостью организаций и индивидуальных предпринимателей.

С целью помочь хозяйствующим субъектам, Правительство Российской Федерации разработало, в том числе, ряд налоговых мер поддержки бизнеса: приостановление проверок, продление сроков сдачи отчетности, налоговые каникулы, отсрочки для уплаты налогов, и многие другие.

Однако, учитывая непростую экономическую ситуацию, сложившуюся в России и мире, забегаая вперед, справедливо заметить, что вопрос актуальности налоговой выгоды, будучи итак в разряде «вечных», становится еще более злободневным.

В последнее время государством предпринимаются активные меры по борьбе с размыванием налоговой базы путем совершения налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или получения права на возмещение (возврат, зачет) (запрет на злоупотребление правом). Вместе с тем, необходимо сохранять баланс между частными и публичными интересами, принимая также меры защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности.

Следует отметить, что нормативные правовые акты не всегда содержат нормы, позволяющие четко разграничивать 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 посредством создания искусственных юридических конструкций для оптимизации налоговой нагрузки (формально соответствующих букве закона).

Актуальность темы определяется также и тем, что едва ли не половина всех налоговых споров так или иначе связаны с доктриной налоговой выгоды. Так, за период с 2007 – 2018 гг. из 30 025 состоявшихся решений арбитражных судов округов по налогу на прибыль в 15 298 присутствует упоминание термина «налоговая выгода» (обоснованная/необоснованная). За указанный период применительно к налоговым спорам по НДС из 62 360 решений арбитражных судов округов вопрос о налоговой выгоде поднимался в 26 973 решениях, добросовестность налогоплательщика оценивалась в 14 146 актах, а также используется терминология, связанная с правилом о

злоупотреблении правом в налоговых отношениях, – в 1 985 судебных кейсах¹.

Вопросы, связанные с имплементацией в «ткань» российского налогового права общеправового принципа незлоупотребления правом, а также о соотношении правомерного и «агрессивного» налогового планирования, налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, концептов необоснованной налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика относятся к одному из самых актуальных направлений научных исследований отечественных и зарубежных авторов. Описание четких границ между правомерным и неправомерным поведением, идентификация «серых зон» в сфере налогов и сборов, выделение критериев применения антиуклонительных доктрин и признаков недобросовестного поведения имеют первостепенную значимость для всех участников налоговых взаимодействий. Причем речь идет, во-первых, как о частных лицах, так и о властных субъектах; во-вторых, как о национальном уровне налогово-правовой регуляции и правоприменения, так и о трансграничных налоговых отношениях.

В этих условиях интерес налоговиков и налогоплательщиков закономерно обращен к инструментам, позволяющим оценить пределы налоговой оптимизации и законность действий (сделок, деятельности, бизнеса в целом) субъектов налогового права. Среди них ключевое место занимают так называемые антиуклонительные положения (GAAR/SAAR), включающие и доктрину налоговой выгоды. Несмотря на ее многолетний генезис, она до сих пор является предметом дискуссий, как в научном сообществе, так и у правоприменителей. С одной стороны, это вызвано оценочным характером большинства ее положений, а с другой – отсутствием (вплоть до недавнего времени) ее легализации в нормах законодательства о

¹ Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. – 2018. – № 11. – С. 44 – 57.

налогах и сборах и, соответственно, длительным существованием в статусе именно судебной доктрины.

Еще один аспект, усиливающий актуальность, состоит в непрерывных новациях налогового законодательства. Налоговые реформы идут непрерывно, законодательство экстенсивно расширяется, а налоговые инновации нуждаются в концептуальном осмыслении. Так, с 19 августа 2017 г. вступила в силу ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Указанные новеллы принципиального характера продолжают эволюцию доктрины добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды, ожидая – в силу своей принципиальной новизны – интерпретации со стороны научного сообщества и практической апробации в процессе разрешения налоговых споров.

Теоретическую основу данной работы составили труды: Аракелова С.А., Бельтюковой А.А., Винницкого Д. В., Гидирима В.А., Гусевой Т.А., Демина А.В., Елиной Л.А., Жаровой Е.А., Жигачева А.В., Зорькина В.Д., Ильина А.В., Ильина А.Ю., Карасевой М.В., Колесниковой Е.Н., Копиной А.А., Лебедева И.А., Лебедева Ю.В., Мирзоева Ю.С., Мясова Т.В., Орловой О.Е., Пепеляева С. Г., Пономаревой К.А., Путилина Д., Савсериса С.В., Сасова К.А., Седаева П.В., Серебряковой Т.Ю., Тарасовой Е.В., Титова А.С., Тютин Д. В., Харитонов И.В., Щекина Д. М. и многих других авторов.

Вместе с тем, несмотря на наличие значительного массива доктринальных источников, официальных разъяснений и судебных правовых позиций, повышенная сложность и неоднозначность доктрины налоговой выгоды порождают дискуссии относительно множества ключевых аспектов.

Целью данной работы является проведение комплексного исследования проблем, возникающих при рассмотрении в арбитражных судах налоговых споров по делам о необоснованной налоговой выгоде.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- изучение и анализ накопленного научного материала, посвященного доктрине необоснованной налоговой выгоды;
- изучение налоговых доктрин;
- изучение и анализ правоприменительной практики, посвященной вопросам необоснованной налоговой выгоды;
- исследование понятий «необоснованная налоговая выгода», «добросовестность налогоплательщика»;
- исследование позиций высших судов Российской Федерации по вопросу необоснованной налоговой выгоды;
- анализ статьи 54.1 НК РФ и доктрины должной осмотрительности при выборе контрагентов;
- анализ проблем ретроактивного применения статьи 54.1 НК РФ, возникающих в практике арбитражных судов и пути их решения.

Объектом нашего исследования являются общественные отношения (совокупность социально-правовых взаимодействий), связанных с доктриной необоснованной налоговой выгоды.

Предметом данной работы являются нормы налогового законодательства и подзаконных актов, доктринальные источники (монографии, учебные пособия, кандидатские и докторские диссертации, комментарии, публикации в академических и иных периодических изданиях), материалы судебных и правоприменительных практик.

Методологическую основу работы составляют такие общепризнанные методы, как: синтез, сравнительный анализ, формально-юридический, функциональный, формально-логический, системный, диалектический и метод изучения и обобщения судебной практики.

Структура работы обусловлена целью, задачами, объектом и предметом данного исследования. Магистерская диссертация состоит из

введения, двух глав, заключения и библиографического списка. Приложения в работе не предусмотрены.

Введение раскрывает актуальность, определяет объект, цели и задачи исследования, актуальность и практическую значимость рассматриваемой темы.

В первой главе рассматриваются причины и история появления общих антиуклонительных норм в Российском и международном праве, исследуется генезис доктрины необоснованной налоговой выгоды, раскрывается понятие и критерии выявления необоснованной налоговой выгоды.

Вторая глава посвящена анализу статьи 54.1 НК РФ, доктрине должной осмотрительности при выборе контрагентов, а также исследованию проблем ретроактивного применения статьи 54.1 НК РФ.

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

Глава 1. Общие подходы и генезис доктрины необоснованной налоговой выгоды

1.1. Общие антиуклонительные нормы в российском и международном праве

Уклонение от уплаты налогов – это умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы; заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации². «Уклонение от уплаты налогов имеет место, когда налогоплательщики занижают свои налоговые обязательства способами, прямо или косвенно запрещёнными законом, либо вообще не уплачивают налоги, либо уплачивают их недолжным образом»³.

Не смотря на то, что налоговое регулирование является суверенным правом каждого государства, в условиях глобальной экономики односторонние решения конкретных стран могут вызывать прямые и нередко негативные последствия для других. В этой связи вопросы противодействия налоговым злоупотреблениям давно вышли за рамки национальных законодательств и развиваются с учетом международного опыта и рекомендаций ряда документов, разработанных международными организациями. Происходит объединение усилий крупнейших мировых площадок в борьбе с теневой экономикой, отмыванием денежных средств и уклонением от уплаты налогов⁴.

Как известно, последние мировые тенденции в сфере налогообложения касаются борьбы с размыванием налоговой базы и перенесением налогооблагаемой прибыли в низко- и безналоговые юрисдикции. Данную проблему и призван решить пакет мер BEPS (BaseErosionandProfitShifting),

² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления". [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева и др.; М., 2003. С. 574.

⁴ Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами // Налоги и сборы. 2017. № 11.

опубликованный Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в октябре 2015 года, который включает в себя 15 мер, рекомендуемых ОЭСР как правила по воспрепятствованию уклонения от уплаты налогов.

План BEPS не является юридически обязательным инструментом и носит рекомендационный характер. Обязательство по систематическому внедрению рекомендаций плана взяли на себя 83 страны, включая страны ОЭСР и Большой двадцатки. Россия не является членом ОЭСР, но ориентируется на их наработки в своей внутренней политике.

В России план BEPS используется как совокупность мероприятий по предотвращению неуплаты налогов. Данный план предусматривает как формирование национальных систем противодействия уклонению от уплаты налогов, так и агитирует к международному сотрудничеству в данной области, в том числе путем заключения международных соглашений об избегании двойного налогообложения.

Кроме проекта BEPS существуют и иные способы противодействия нарушения налогового законодательства. Как указывает Тарасова Е.В.⁵, основными формами взаимодействия в области международного налогового регулирования является 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.

Основная цель общих антиуклонительных правил (GAAR) заключается в том, чтобы не предоставлять налогоплательщикам налоговые льготы и вычеты, которые они получают путем структурирования сделок таким образом, чтобы получить налоговые выгоды, не соответствующие целям и

⁵ Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами // Налоги и сборы. 2017. № 11.

смыслу закона. Разумеется, закон не в состоянии предусмотреть все возможные ситуации в стремительно меняющемся мире, он оставляет пробелы в налоговом регулировании. Кроме того, налогоплательщик волен выбирать юридическую форму лица, сделки или последовательности сделок, географическую территорию для инкорпорации компаний или иных лиц, в том числе за пределами территории своего местонахождения. Свобода договора, в том числе свобода выбора юридической формы сделок, может приводить к различным последствиям. Один и тот же набор данных, реализованный в различной юридической форме, может дать более низкий или более высокий налоговый результат⁶.

Правила GAAR характеризуются как абстрактные и гибкие⁷. Иными они и не могут быть, поскольку направлены на борьбу с неожиданными сценариями уклонения от налогообложения. Как отмечает М. Ланг⁸, обнаруживается дихотомия: GAAR по сути является правилом, нуждающимся в гибкости и абстрактности, тогда как налогоплательщики имеют большие надежды на определенную налоговую систему и управление. Вот основная причина, почему суды, ученые и практики ведут дискуссии, чтобы логически интерпретировать такое «непредсказуемое правило».

Основными способами, используемыми по противодействию злоупотребления правом со стороны налогоплательщиков, применяемыми в различных налоговых юрисдикциях, являются:

– включение специальных положений общего характера, устанавливающих нормативные границы правомерного поведения налогоплательщика, в основные акты налогового законодательства (Statutory General Anti-Avoidance Rules),

⁶ Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. // Издательство «Человек слова». 2016. С. 101-114.

⁷ Пономарева К. Общие правила борьбы с уклонением от налогообложения (GAAR) в ЕС: регулирование Директивы ATAD // Налоговед. 2019. № 4. С. 85.

⁸ Lang M. Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? Ed. by R. de la Feria, S. Vogenauer. Hart Publishing, 2011. (In Eng.).

– применение доктрин злоупотребления правом в налоговой сфере при оценке спорных ситуаций (Judicial General Anti-Avoidance Doctrines).

Большинство стран континентальной Европы использовали первый способ, включив в национальные налоговые кодексы общие правила по противодействию уклонению от уплаты налогов или выработку так называемой общей антиуклонительной нормы (General Anti-Avoidance Rule, GAAR)⁹.

Например, статьей 42 Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung) установлено, что злоупотребление имеет место, если выбранное юридическое оформление сделки привело к получению налогоплательщиком или третьим лицом не предусмотренного законом налогового преимущества, которое не возникло бы в случае выбора юридического оформления сделки, соответствующего ее экономическим результатам. Это правило не применяется, если налогоплательщик представит неналоговые обоснования, значимые в общей схеме отношений¹⁰.

Стоит отметить также п.1 ст. 6 «Общие нормы по борьбе с уклонением от уплаты налогов» Директивы № 2016/1164 Совета Европейского Союза «Об установлении правил в отношении практик уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка» (принята в г. Брюсселе 12 июля 2016 г.): в целях расчета ответственности по налогу на прибыль государство–член ЕС не принимают во внимание механизм или ряд механизмов, которые были внедрены с основной целью или с одной из основных целей получения налогового преимущества, противоречащего цели и смыслу применимого налогового законодательства, и которые не являются натуральными с учетом всех

⁹ Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. N 5. С. 109 - 115.

¹⁰ Рекцигель Ш. Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2009. С. 210.

значимых фактов и обстоятельств. Механизм может состоять из нескольких этапов или частей.

Кроме того, GAAR предусмотрены и в статутном праве Австралии, Новой Зеландии и Южной Африке, несмотря на то, что эти страны относятся к англосаксонской системе права¹¹.

Общие правила борьбы с уклонением от налогов имеют характерные черты.

Во-первых, предполагается некая сделка, схема или обязательство. Транзакция или только один или несколько ее элементов могут быть идентифицированы как соответствующая «договоренность».

Во-вторых, сделка должна привести к налоговой выгоде, которая не была бы получена, если бы договоренность не была введена в действие. Налоговая выгода может заключаться в освобождении от налогов или уменьшении налоговых обязательств. Это также может быть возмещение, рассрочка или отсрочка налога, а также переклассификация вида дохода, с целью его занижения или вовсе ухода от него.

В-третьих, единственной или основной целью налогоплательщика было получение установленной налоговой выгоды. Задачей проверки является выяснение с независимой и объективной точки зрения, имеет ли договоренность коммерческий смысл по иным причинам, чем предполагаемая налоговая выгода.

Выявить признаки сделки, которая совершена с единственной или основной целью получения налоговой выгоды, может оказаться непросто. Налогоплательщик не может быть обязан всегда выбирать курс действий, который приводит к наивысшему уровню налогообложения. Таким образом, сам факт того, что сделка предоставляет налоговую льготу, не

¹¹ Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. – 2018. – № 11. – С. 44 – 57.

оправдывает применение GAAR. Однако могут быть ситуации, когда транзакция, как правило, имеет коммерческий смысл, но в контексте которой может быть идентифицирован один шаг, который сам по себе может рассматриваться как «договоренность» и который может быть объяснен только получаемой налоговой выгодой, без иного подлинного коммерческого обоснования. В этом случае GAAR можно применить только к этому шагу, не затрагивая транзакцию в целом. Таким образом, страны используют разные подходы к тому, кто несет бремя доказывания применения GAAR. Он может принадлежать либо налоговым органам, налогоплательщику, либо разделяться между ними.

В зарубежном налоговом праве помимо понятий правомерного избежания налогов (taxavoidance) и незаконного уклонения от уплаты налогов (taxevasion) встречаются такие как уменьшение налогов (taxmitigation), налоговое мошенничество (taxfraud), сопротивление уплате налогов (taxresistance) и отказ от уплаты налогов (taxprotest). При этом наблюдается тенденция постоянного обновления терминологического аппарата. Так, например, в зарубежном налоговом праве относительно недавно появился термин «taxavoison» – сочетание категорий «avoidance» и «evasion».

В.А. Гидирим отмечает, что «нормы GAAR налоговых соглашений следует отличать от специальных норм, направленных на отказ в применении норм налоговых соглашений в отношении определенного круга лиц. Последние нормы специальные, направленные на недопущение использования налоговых соглашений в неблагоприятных целях резидентами договаривающихся государств. Весьма распространенный пример таких положений – положение об ограничении льгот (limitationofbenefitsprovisions, LOB), характерное для американских налоговых соглашений»¹².

¹² Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. // Издательство «Человек слова». 2016. С. 101-114.

Вызывает интерес зарубежный опыт борьбы с налоговыми злоупотреблениями, с которым можно соотнести некоторые положения отечественных судебных концепций «недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды»: мировой практикой выработаны специальные судебные доктрины, применяемые судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов.

Зарубежная правовая наука и практика выработали ряд судебных доктрин, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям, среди которых наиболее известными являются «существо над формой» (equityabovetheform), «деловой цели» (businesspurpose) и «сделки по шагам» (steptransactions).

У. Бернам, рассматривая в работе 2006 года основные концепции налогового права США, приводит только примеры концепций противодействия налоговым злоупотреблениям: доктрину предпринимательской цели (TheBusinessPurposeDoctrine), доктрину «пошаговой» оценки операций (TheStepTransactionDoctrine) и доктрину превалирования содержания над формой (TheSubstanceOverFormDoctrine). Доктрина предпринимательской цели предполагает негативное отношение к операциям, совершенным исключительно из налоговых соображений (такие операции должны игнорироваться). Доктрина «пошаговой» оценки операций гласит, что суд может рассмотреть конечный результат серии операций, и, если некоторые операции не имели независимого экономического значения для достижения конечной цели, он вправе их игнорировать. Доктрина превалирования содержания над формой предполагает, что существуют

обстоятельства, в которых суды обращают внимание больше на содержание операции, чем на ее форму¹³.

Вместе с тем, Российская Федерация не является страной прецедентного права, поэтому формально судебные акты Высшего арбитражного суда РФ, Верховного суда РФ, Федеральных арбитражных судов РФ не являются самостоятельными источниками права. Однако, стоит отметить, что иногда судебные акты как источники права имеют решающее значение в регулировании налоговых отношений и разрешении налоговых споров. Несмотря на то, что постановления Пленумов ВАС РФ и ВС РФ обязательны не для всех правоприменителей, а только для нижестоящих судов, как пишет Д. Путилин, фактически данные акты имеют силу обязательного прецедента, так как согласно ст. 170 АПК РФ¹⁴, в мотивировочной части решения Арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики¹⁵.

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

Так, судебная концепция налогового права представляет собой 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.

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

¹³ Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. – М.: Новая Юстиция, 2006. – С. 988 – 989.

¹⁴ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 08.06.2020) // СЗ РФ. – 2000. – № 30. – Ст. 3012.

¹⁵ Путилин Д. Опасные налоговые схемы / Дмитрий Путилин. – 2-е изд., испр. И доп. – М.: Альбина Паблшерз, 2009. – С. 127.

аналогичных по содержанию налоговых норм воспринимается как источник права.

Поскольку обеспечение единообразия судебной практики всегда являлось одной из главных целей Высшего Арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ, нижестоящие судебные инстанции в своих решениях ориентируются на акты вышестоящих судов в однотипных делах: в соответствии со статьей 304 АПК РФ¹⁶ нарушающей единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, подлежит изменению или отмене. Как отмечает Д. Путилин, это является дополнительным фактором, который повышает значимость ранее принятых высшими судебными инстанциями постановлений по конкретным делам¹⁷.

Вместе с тем, накопление и последующее обобщение судебной практики по сути приводит к возникновению судебных доктрин, то есть типовых подходов, методов разрешения определенных судебных споров.

В Российской Федерации активно применяются судебные доктрины необоснованной налоговой выгоды, приоритета существа над формой, деловой цели, сделки по шагам, «срывания корпоративной вуали», принцип вытянутой руки и др.¹⁸

Доктрина «существо над формой» (EquityAboveTheForm). 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. Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются, в

¹⁶ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 02.12.2019) // СЗ РФ. – 2000. – № 30. – Ст. 3012.

¹⁷ Путилин Д. Опасные налоговые схемы / Дмитрий Путилин. – 2-е изд., испр. И доп. – М.: Альбина Паблицерз, 2009. – С. 127.

¹⁸ Демин А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

большей степени, ее существом, а не формой. Иными словами, если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать.

Приведем пример. Внесение вклада в простое товарищество и последующий выход товарища с получением иного имущества исключает возникновение НДС¹⁹. 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 выполнения проектных работ²⁰. 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

¹⁹ Смирнов Г.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов посредством злоупотребления правом налогоплательщика: новый правоприменительный подход // Закон. 2011. № 9. С. 90.

²⁰ Фатхутдинов Р. С. Существо и форма в налоговых отношениях. // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2012. - № 9.

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.

Суть доктрины «деловой цели» (BusinessPurpose) состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не достигает деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки. С.Г. Пепеляев отмечает, что в части содержания доктрины деловой цели необходимо принимать во внимание дело CadburySchweppes против CommissionersofInlandRevenue (UK), рассмотренное в 2006 году Европейским судом справедливости. Суд подчеркнул, что главная задача – установить деловую цель, и, исходя из нее, рассчитать налог²¹.

Впервые о доктрине деловой цели было упомянуто в Письме ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355²², 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

²¹ Интервью Сергея Пепеляева журналу «Законодательство» // URL: <https://www.pgplaw.ru/news/article/an-interview-with-sergey-pepeliaev-journal-legislation>.

²² Письмо ВАС РФ N С5-7/уз-1355 от 11.11.2004 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

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.

Доктрина «деловая цель» имеет вспомогательные доктрины, такие как доктрина «цена на расстоянии вытянутой руки» (означает, что общепринятые налоговые режимы, применимы в сделках только между независимыми 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 компании, имеющие налоговые льготы (внутренние или внешние офшоры, УСН, ЕНВД) или не исполняющие свои налоговые обязательства.

Интересна доктрина «сделка по шагам». Минимизация налогов производится путем осуществления ряда взаимосвязанных сделок, каждая из которых в отдельности формально соответствует законодательству, но конечная цель которых - занижение налогов.

Доктрина «сделки 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 ЗАО «МИАНа»²³. 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:

²³ Постановление ФАС Московского округа от 27.08.2009 N КА-А40/7380-09 по делу N А40-93142/08-139-440 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

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. Зарипов В.М. отмечает, что «основная задача Постановления - дать судьям современный инструментальный по «препарированию налоговых схем» - ситуаций, когда действия

налогоплательщиков, влекущих снижение налогов, лишь формально отвечают налоговому закону»²⁴.

Нередко специалистами в области налогового права высказывается мнение о нецелесообразности излишне детального формулирования налогового законодательства, так как излишняя детализация может достичь противоположного эффекта – стимулируя злоупотребления со стороны недобросовестных налогоплательщиков, давая им возможность выстраивать искусственные юридические конструкции, соответствующие букве закона, но позволяющие получить налоговую выгоду, не предполагавшуюся законодателем, одновременно затрудняя воспрепятствование этому со стороны контролирующих органов²⁵.

Приведенная позиция В.Д. Зорькина фактически воплощена в Постановлении КС РФ от 19 января 2017 г. № 1-П: специфика налогового регулирования, многообразие способов ведения предпринимательской деятельности, постоянное появление новых вариантов уклонения от уплаты налогов серьезно затрудняют создание законодательных правил, способных эффективно противостоять всем возможным случаям их нарушения²⁶. Как показывает опыт государств, имеющих многолетнюю практику противодействия уклонению от уплаты налогов, одними только законодательными средствами решить данную проблему не всегда возможно, что обуславливает особую роль судебных доктрин. В российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами также призвано оказывать существенное воздействие на формирование судебной практики, в том числе по налоговым спорам.

²⁴ Зарипов В.М. Рекомендации ФНС России и Следственного комитета по доказыванию умысла: предложения по доработке / В.М. Зарипов // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2018. – № 3. – С. 93 – 100.

²⁵ Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 265.

²⁶ Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 19 января 2017 г. № 1-П. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Таким образом, принимая во внимание изложенную позицию, справедливо сделать вывод о том, что стремление законодателя к высокой степени правовой определенности в налоговом праве одновременно может породить больше возможностей для налоговых злоупотреблений.

Значимое разъяснение сделано в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации» (т.е. в судебном акте, принятом уже после введения в России доктрин недобросовестности налогоплательщика и необоснованной налоговой выгоды)²⁷. В пункте 598 Постановления разъяснено, что «ОАО «Нефтяная компания Юкос» жаловалось на то, что доктрина недобросовестности являлась слишком неопределенной, Европейский Суд хотел бы вновь подчеркнуть, что в любой системе права, включая уголовное право, всегда существует неизбежный элемент судебного толкования и всегда имеется необходимость в устранении сомнительных вопросов и приспособлении к изменяющимся обстоятельствам. Во избежание излишней жесткости многие законы сформулированы в выражениях, которые в большей или меньшей степени являются неопределенными, и их толкование и применение являются вопросами практики. Что касается фактов, было бы невозможно ожидать, чтобы законодательное положение описывало во всех подробностях все способы, с помощью которых данный налогоплательщик мог злоупотреблять правовой системой и вводить в заблуждение налоговые органы. В то же время применимые нормы права достаточно ясно указывали, что в случае обнаружения нарушений налогоплательщик столкнется с угрозой доначисления налогов в связи с действительной экономической деятельностью с учетом соответствующих выводов компетентных органов. Именно это случалось с компанией-заявителем в данном деле.

²⁷ Постановление ЕСПЧ от 20.09.2011 "Дело "ОАО "Нефтяная компания Юкос" (ОАО "Neftyanaya kompaniya Yukos") против Российской Федерации" (жалоба N 14902/04). [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Сомнения в достаточной правовой определенности и взаимной независимости данных зарубежных доктрин высказывают и отечественные специалисты. Так, с точки зрения С.В. Жесткова, доктрина «сделки по шагам» имеет много общего как с доктриной «существо над формой», так и с доктриной «деловой цели», а применяется, как правило, в тех случаях, когда налоговые власти доказывают, что разделение единой сделки на ряд промежуточных «шагов», совершаемых с незначительными временными промежутками, имело своей целью лишь уклонение от уплаты налогов²⁸.

Подводя итоги, отметим, что, несмотря на наличие данных доктрин, и зарубежными и отечественными учеными признается их недостаточная правовая определенность, а также сложность в их разграничении. Отечественные и зарубежные судебные доктрины, не дают частным субъектам достаточной степени правовой определенности и предполагают существенное значение судебной оценки, которая может иметь место уже после осуществления налогоплательщиком налогозначимой деятельности и самостоятельного определения ее результатов.

1.2. Доктрина добросовестности налогоплательщика: появление и развитие (на основе решений Конституционного суда Российской Федерации).

В современном налоговом праве относительно единообразно признается, что значимым предшественником института налоговой выгоды является концепция добросовестности налогоплательщика, выработанная Конституционным судом Российской Федерации²⁹.

Как отмечает Ильин А.Ю., любой налогоплательщик, будь то организация или физическое лицо, всегда стремится оптимизировать собственное налоговое бремя от ведения хозяйственной деятельности³⁰. При

²⁸ Жестков С.В. Налоговое право: учебник / Под. ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 589.

²⁹ Васильева, Е.Г. Налоговая выгода: монография / Е.Г. Васильева. М., Юрлитинформ, 2015. 176 с.

³⁰ Ильин А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности // Налоги. 2018. N 1.С. 11 - 14.

этом процесс такой оптимизации может иметь разный характер: добросовестное использование предусмотренных законодательством РФ налоговых льгот, вычетов, пониженных налоговых ставок или применение различных окологеральных схем, формально юридически подпадающих под букву закона, но фактически направленных на получение ничем не обоснованной налоговой выгоды.

Демин А.В. 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.)³¹. 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.

Суть доктрины недобросовестного налогоплательщика сводится к тому, что налогоплательщики делятся на два класса – добросовестные и недобросовестные. К добросовестным нормы налогового права применимы в полном объеме, к недобросовестным же – с изъятиями, что позволяет суду отказать им в удовлетворении даже формально законных требований³². Схожую точку зрения высказывает А.В. Ильин: «применение принципа добросовестности по природе своей призвано разрушать существующие правила, когда, к примеру, суд говорит стороне: нет, вы не можете

³¹ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³² Бudyлин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика. [Электронный ресурс] // Современное право. – 2008. – № 5. // Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

осуществлять свое право, потому что я подозреваю вас в недобросовестности»³³.

Понятие добросовестного налогоплательщика впервые было употреблено в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998г. №24-П³⁴. Спорное положение пункта 3 статьи 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу с 1 января 1999 г.) предусматривало, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Трактовка данной нормы, осуществленная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97, предполагала, что обязанность юридического лица может считаться исполненной при поступлении соответствующих сумм в бюджет. В противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке. Конституционный суд в своем Постановлении от 12.10.1998г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» отметил, что добросовестный налогоплательщик не должен нести ответственность за неуплату налогов в случае, когда сумма налогов была списана банком с расчетного счета налогоплательщика, но по какой-либо причине не перечислена в бюджет. Эта проблема касалась так называемых проблемных банков, которые из-за недостатков средств на корсчете не перечисляли налоги в бюджет. В то же время, в период кризиса банков, широкий масштаб принял такой незаконный способ уклонения от уплаты налогов - Компания переводит денежные средства в проблемный банк и представляет платежное поручение на уплату налога. Тем временем денежные средства из

³³ Ильин А.В. Принцип добросовестности призван разрушать правила // Закон. 2018. № 4. С. 8.

³⁴ Постановление КС РФ от 12 окт. 1998 № № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 дек.1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”». [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

проблемного банка перечисляются на счета подставных фирм или обналичиваются. В результате, деньги в бюджет не поступают, но налог считается уплаченным (на основании указанного выше определения Конституционного суда). Деньги же в реальности поделены между Компанией и проблемным банком.

Стоит отметить, что в мотивировочной части Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П указано, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично – правовых отношений фактически произошло.

Вместе с тем, КС РФ в 1998 году не дал никакого разъяснения относительно того, что следует понимать под добросовестным (недобросовестным) налогоплательщиком.

В Определении от 25.07.2001 г. № 138-О³⁵ Суд разъяснил, что правовая позиция о надлежащем исполнении налоговой обязанности по уплате налога относится только к добросовестным налогоплательщикам; 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 вычетов, что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем»³⁶. Вместе с тем, суд не разъяснил, что следует

³⁵ Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³⁶ Тютин Д.В. Налоговое право. М. 2017. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

понимать под добросовестным (недобросовестным) поведением. То есть сам термин в судебном решении «прозвучал», но никого пояснения о его содержательном наполнении сделано не было. Причем изначально неправовая категория «добросовестности» отныне стала влечь для налогоплательщиков вполне конкретные правовые последствия – в виде пересмотра их налоговых обязательств³⁷.

Следует учесть, что ранее, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1 «Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов», было дано аналогичное разъяснение, но с определенным дополнением: если непоступление (просрочка поступления) налогов в бюджет вызвано противоправными действиями самого налогоплательщика, к нему должна применяться ответственность, предусмотренная подпунктом «в» пункта 1 статьи 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В результате, налоговые органы стали использовать концепцию недобросовестного налогоплательщика для борьбы с налоговыми правонарушениями (в том числе для борьбы с фирмами-однодневками).

Само по себе понятие «недобросовестность» скорее моральная категория, чем юридическая. В указанных актах КС РФ отсутствуют четкие критерии, где начинается недобросовестный налогоплательщик и заканчивается добросовестный. В.К. Бабаев отмечает, что понятие добропорядочности является не правовым, а этическим по своему происхождению и характеру³⁸. Оценочность понятия «недобросовестность» ставила налогоплательщика в зависимость не от действующего налогового законодательства, а от конкретного решения налогового органа. На практике это зачастую приводило к тому, что налогоплательщику, претендующему на получение налоговых преимуществ в виде применения налоговых вычетов,

³⁷ Савсерис, С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок / С.В. Савсерис // Налоговед. 2017. № 8. С. 8 – 15.

³⁸ Бабаев В.К. Презумпции в советском праве // ГВШ МВД СССР. Горький. 1974. С. 86.

налоговых льгот, а также на признание расходов в целях налогообложения прибыли, налоговые органы отказывали ввиду его «недобросовестности».

По сути, Определением КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О³⁹, Суд указал на существующую проблему, когда налогоплательщики путем умышленных и искусственных гражданско-правовых конструкций явно обходят смысл налоговых норм, и что с этим надо что-то делать⁴⁰. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем»⁴¹.

Яркий пример критики концепции «недобросовестности налогоплательщика» можно привести, ссылаясь на работу Д.М. Щекина: во-первых, она максимально не определена и может быть применена практически произвольно⁴². 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

³⁹ Определение КС РФ от 08.04.2004 № 168-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴⁰ Карасева (Сенцова) М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения: два модуля / М.В. Карасева // Финансовое право. 2016. № 12. С. 32 – 36.

⁴¹ Тюгин Д.В. Налоговое право. М. 2017. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴² Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

выведение налогоплательщика, который признан недобросовестным, за рамки правовых гарантий, закрепленных в законодательстве.

Таким образом, неправовая категория добросовестности применительно к налогоплательщику влечет вполне конкретные правовые последствия – в виде переопределения его прав и обязанностей.

Далее следует остановиться на Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, в котором концепт добросовестности получил новое звучание. В.Д. Зорькин, описывая указанное Определение от 8 апреля 2004 г. № 169-О, отметил, что его общественный резонанс был беспрецедентным⁴³. Как указал Суд, всякая схема налоговой оптимизации основана на применении гражданско-правовых средств. Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно тогда, когда они лишены разумных деловых целей. Заключенные сделки, по мнению Суда, должны не только формально не противоречить закону, но и не нарушать общие запреты недопустимости злоупотребления правами налогоплательщика.

Как видим, незаконное и недобросовестное поведение налогоплательщика суть взаимосвязанные, не тождественные явления. То есть формальное соответствие закону отнюдь не исключает недобросовестности поведения. Поэтому ни в одном из описаний недобросовестности деяний не говорится о нарушении закона как на существенный признак. Отождествление этих понятий лишает понятие «доброй совести» всякого смысла.

Главная проблема заключается в том, что само понятие добросовестности является достаточно неопределенным. И это – не следствие законодательных дефектов. Будучи оценочным концептом, оно в

⁴³ Интернет-интервью с В.Д. Зорькиным, Председателем Конституционного Суда РФ: "15-летие Конституционного суда Российской Федерации" // URL: <http://pravo.ru/story/view/67946/> (01.02.2016)

принципе не может быть четко и однозначно определена в законе⁴⁴. Поэтому, при всей важности категории добросовестности/недобросовестности для современного налогообложения, ни наука (в том числе зарубежная), ни Закон пока не дают четкого представления о содержании данных категорий.

Попытка законодателя отразить в налоговом нормотворчестве запрет на наиболее распространенные или предполагаемые налоговые схемы, спустя непродолжительное время непременно породит на практике создание новых схем.

Весьма интересную точку зрения высказывает Д.В. Винницкий: иногда правовые системы вынуждены признавать свою незавершенность и неэффективность в части некоторых элементов и констатировать, что гипотезы юридических норм определенного типа могут быть обойдены путем, например, преднамеренного конструирования фактических обстоятельств или, напротив, избегания возникновения соответствующих фактов⁴⁵. Если производимый в результате этого эффект оказывается столь чувствительным для правовой системы, что угрожает самому ее существованию и в корне противоречит ее принципам, то зона отношений, где практикуется подобный обход закона, может быть объявлена так называемой серой зоной. Иначе говоря, в игру вводится экстраординарный юридический инструмент, который, допустим, в гражданском праве может называться «злоупотребление правом», а в налоговом выступать под самыми различными наименованиями, используемыми судебными доктринами или непосредственно законом

Таким образом, правовая неопределенность является естественным свойством права, и можно говорить не о полной правовой определенности, а

⁴⁴ Хаванова, И.А. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды / И.А. Хаванова // Налоговый вестник. 2014. № 3. С. 29 – 36.

⁴⁵ Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. 2018. № 11. С. 44 - 57.

только о большей, либо меньшей степени правовой определенности (либо, равнозначно – о большей, либо меньшей степени правовой неопределенности). Итоговое решение правовой проблемы при наличии спора может быть осуществлено судом, который при его вынесении не может не учитывать именно те «ориентиры» (в том числе обычаи и совесть), одним из производных от которых и является исследуемая концепция добросовестности налогоплательщика.

В силу особенностей организации и работы суда, правовая неопределенность (степень правовой неопределенности), при итоговом решении проблемы в суде, преимущественно будет трактоваться в пользу либо одной, либо другой стороны спора. Иными словами, правовая неопределенность (отрицательные последствия правовой неопределенности) фактически перелagается на ту, либо на иную сторону спора. В рассматриваемом случае концепции добросовестности налогоплательщика, отрицательные последствия правовой неопределенности, следует полагать, перелagаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган.

1.3. Доктрина налоговой выгоды в решениях арбитражных судов (на основе Постановления № 53)

Добросовестность налогоплательщика заключалась в установлении действительности заключенных им сделок, с одной стороны - относительно формального соответствия законодательству, с другой - относительно правила о недопустимости недобросовестного несения налоговых обязанностей. Указанное явилось следствием того, что по идентичным спорам судами стали выноситься абсолютно противоположные решения. Не иначе, как кризис функционирования правовой конструкции недобросовестного налогоплательщика обусловил принятие Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, которым впервые в российскую практику было введено понятие «необоснованная налоговая

выгода». Концепт недобросовестности был заменен доктриной необоснованной налоговой выгоды⁴⁶, а кроме того – были формализованы и получили официальное признание со стороны судов концепция преобладания существа над формой, концепция деловой цели и концепция должной осмотрительности.

В постановлениях Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июня 2009 года № 2635/09, от 25 февраля 2010 г. N 12670/09, от 15 января 2008 г. N 10515/07 конкретизировано, что Постановление Пленума № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения. Отход от ранее преваляровавшей концепции добросовестности налогоплательщика продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6272/08⁴⁷: в Постановлении Пленума № 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»

В своей работе А. А. Бельтюкова указывает: «основной целью издания этого акта было не столько резюмировать сложившуюся практику арбитражных судов, сколько на основе генерализации наиболее часто встречающихся споров, где активно использовался термин «недобросовестный налогоплательщик», предложить судам иные подходы к оценке таких неоднозначных и сомнительных ситуаций, иными словами, скорректировать судебную-арбитражную практику по делам о совершении налоговых правонарушений и налоговых злоупотреблениях»⁴⁸.

⁴⁶ Васильева Е.Г. Судебная доктрина налоговой выгоды: проблемы правоприменения // Российское правосудие. 2014. № 11. С. 61.

⁴⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 N 6272/08. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://arbitr.ru/>

⁴⁸ Бельтюкова А. А. Доктрина деловой цели в налоговом праве России: от средства доказывания в спорах о недобросовестности налогоплательщика до средства оценки обоснованности получения налоговой выгоды / А. А. Бельтюкова // Финансовое право. 2013. № 1. С. 20.

В пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 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 получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Как мы видим, в данном источнике (пусть и не относящемся к статутному праву) налоговое сообщество впервые получило официальную дефиницию концепта «необоснованная налоговая выгода».

Вместе с тем, вопрос о том, что понятие «недобросовестность налогоплательщика» – очень субъективное, а «необоснованная налоговая выгода» - нет, как представляется, был и остается дискуссионным. Во всяком случае, затруднительно обнаружить научные публикации, в которых бы убедительно обосновывалось, что применение введенной в 2006 году концепции «необоснованной налоговой выгоды» никоим образом не зависит от субъективной оценки правоприменителя.

Более того, по мнению Е.Г. Васильевой, разработчикам Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 не удалось обойтись без использования в нем содержательно неопределенных и многозначных, неизбежно спорных понятий, таких как «действительный экономический смысл», «операции не обусловлены разумными экономическими причинами (целями делового характера)»; «реальная предпринимательская или иная экономическая деятельность», «подлинное экономическое содержание операций», «экономический эффект», которые в последующем нашли последовательное отражение в арбитражной практике в виде таких терминов: «экономическая обоснованность»; «должная осмотрительность»; «осторожность» при выборе контрагента;

«злоупотребление правом» применительно к деятельности налогоплательщиков⁴⁹.

Как отмечает А. Г. Першутов, концепция «необоснованной налоговой выгоды», как и «добросовестность налогоплательщика», основана на судебском усмотрении, следовательно, при оценке доказательств обоснованности налоговой выгоды судебское усмотрение должно быть основано на здравом смысле⁵⁰.

Вместе с тем, согласно позиции А.В. Демина, содержащиеся в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 положения, не являются результатом непосредственного толкования законодательства о налогах и сборах⁵¹. Сходной точки зрения придерживается и Д.В. Политов, отмечая, что перечисленные Пленумом ВАС РФ в постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 обстоятельства, которые могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, не упоминаются в нормах налогового законодательства⁵². Данные обстоятельства следует квалифицировать в качестве доказательственных фактов, используемых арбитражным судом в процессе доказывания факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Указанные подходы представляются обоснованными, поскольку действительно, нормы – правила поведения, регламентированные в НК РФ и иных актах законодательства о налогах не позволяют непосредственно вывести положения о налоговой выгоде.

Соответственно, следует полагать, что как добросовестность налогоплательщика, так и налоговая выгода предполагают ту или иную

⁴⁹ Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография // Юрлитинформ. 2015. С. 21.

⁵⁰ 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. – С. 95.

⁵¹ Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. Наук. Екб. 2014. С. 170.

⁵² Политов 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. 18.

степень субъективной оценки правоприменителя, и, соответственно, означают ту или иную степень правовой неопределенности в сфере налогообложения. 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.

В силу пункта 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства⁵³:

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

- отсутствие надлежащих условий для достижения результатов релевантной экономической деятельности из-за отсутствия управленческого и/или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением необоснованной налоговой выгоды, если здесь также требуется совершение/ учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объемах, указанных налогоплательщиком в документах налогового учета и бухучета, и проч.

При этом обоснованной налоговой выгода не может быть признана, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской либо иной экономической деятельности.

⁵³ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2016. № 12.

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

- 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.

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.

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.

Практика разрешения споров, связанных с осуществлением налогоплательщиком юридически значимых действий, формально

соответствующих закону, но по факту направленных на неуплату налогов, показывает, что налогоплательщики злоупотребляют правом.

Понятие «злоупотребление правом» используется для обозначения случаев применения искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но не имеющих разумного обоснования причинами, не связанными с минимизацией налогов.

Вследствие выявления злоупотребления правом на налогоплательщика возлагается обязанность уплатить соответствующую недоимку, размер которой исчисляется в результате переквалификации операций, как если бы злоупотребление не имело места. Согласно пункту 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 суд определяет объём прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. Переквалификация судом операций, составляющих в совокупности злоупотребление правом, осуществляется в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ⁵⁴. При этом такие операции, послужившие юридической формой для обхода требований законодательства о налогах и сборах, сохраняются в гражданско-правовом смысле и не могут быть признаны недействительными (оспоримыми или ничтожными).

В связи с тем, что злоупотребление правом не признается нарушением формальных норм законодательства, оно в силу ст. 106 НК РФ не может рассматриваться в качестве налогового правонарушения. Отсюда следствием применения доктрины деловой цели становится пересчёт налоговых обязательств на основании концепции «существо над формой», но не наложение взысканий, предусмотренных ст. 122 НК РФ. Такой вывод совпадает с правовой позицией Конституционного Суда РФ, которая была обозначена им в Постановлении от 27 мая 2003 года № 9-П: «Недопустимо

⁵⁴ На момент принятия Пленумом ВАС РФ Постановления № 53 нормативной базой для совершения переквалификации сделок налогоплательщика служило положение абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ (в ред. от 2 февраля 2006 года).

установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»⁵⁵.

А.Ю. Ильин утверждает, что в основу доказательств обоснованности либо необоснованности налоговой выгоды должен быть положен критерий оценки обоснованности либо необоснованности налоговой выгоды⁵⁶. А оценка обоснованности либо необоснованности налоговой выгоды исходит из общих оценочных критериев, используемых в праве.

Таким образом, любой практический вариант является либо в большей степени формальным, либо в большей степени неформальным. Рассматриваемое Постановление Пленума о налоговой выгоде в основном предполагает неформальный подход, требующий установления действительно имевших место фактов, а не определение налоговых последствий деятельности налогоплательщика исключительно по ее документальному оформлению. Но в его пункте 1 отражен и формальный подход: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения.

Кроме того, стоит отметить, что с момента принятия Постановления № 53, право налогоплательщика на получение налоговой выгоды стало

⁵⁵ Постановление КС РФ от 27 мая 2003 года № 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» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

⁵⁶ Ильин А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности // Налоги. 2018. № 1. С. 11 – 14.

оцениваться через деятельность его контрагентов, приводя в конечном итоге к реконструкции налоговых обязательств самого налогоплательщика. Такой подход к оценке добросовестности налогоплательщика используется практически во всех проанализированных нами судебных актах – в целом речь можно вести о переложении налоговой обязанности с недобросовестного контрагента на самого налогоплательщика⁵⁷. Тем самым, отныне оценка добросовестности налогоплательщика в значительной степени была поставлена в зависимость от добросовестности действий его контрагентов. Таким образом, решающим аспектом получения налогоплательщиком обоснованной налоговой выгоды, т. е. проявления им добросовестности, в контексте Постановления № 53 стало проявление со стороны налогоплательщика т. н. должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.⁵⁸

⁵⁷ Постановление ФАС МО от 26.01.2010 № КА-А40/15225-09 по делу № А40-36397/09-141-164А11-3922/2009 и мн. др. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁵⁸ Щекин Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д.М. Щекин // Закон. 2018. № 11. С. 32 – 43.

Глава 2. Пределы осуществления прав налогоплательщиком

2.1. Содержательный анализ статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации

Введение с 19 августа 2017 года статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Необходимость введения данной нормы в налоговое законодательство обусловлена усложнением механизмов по минимизации налоговых обязательств, произошедших в практике налоговых отношений, которые не охватывались положениями судебной практики, а именно Постановлением Пленума ВАС РФ № 53, недостаточным охватом всех спектров в квалификации получения необоснованной налоговой выгоды, субъективностью в применении расчетного подхода при доначислении налогов и др.

По своей сущности, статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации направлена на предотвращение использования "агрессивных" механизмов налоговой оптимизации. Перед нами – российский аналог так называемой общей антиуклонительной нормы (General Anti-avoidance Rule - GAAR)⁵⁹⁶⁰. Хотя при более пристальном изучении ст. 54.1 НК РФ в целом

⁵⁹ Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109–115.

⁶⁰ Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102–113.

выглядит не как набор общих принципов, но скорее – как ряд специальных налоговых норм весьма конкретного содержания.

Необходимо отметить, что сам термин «выгода» был изначально применен в общих положениях Налогового кодекса Российской Федерации, непосредственно с момента его введения: в силу пункта 1 статьи 41, в соответствии с настоящим Кодексом доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» настоящего Кодекса.

Главной отличительной особенностью налоговой выгоды является то, что соответствующие положения правового института и практика их применения существенно влияют на права налогоплательщиков на налоговые вычеты (расходы), и, следовательно, на сумму налога, подлежащую уплате в бюджет (возмещению из бюджета). Таким образом, налоговую выгоду следует рассматривать как важнейший финансово–правовой институт обеспечения устойчивости финансовой системы государства: раскрытие института налоговой выгоды позволит повысить правовую определенность при разрешении налоговых споров, а также степень доверия налогоплательщиков к закону и к действиям государства.

Итак, объектом правового регулирования института налоговой выгоды выступают общественные отношения, связанные с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога.

С появлением новой ст. 54.1 "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых

взносов" НК РФ вопрос о необходимости исследования реальности и фактических обстоятельств сделки получил законодательное закрепление⁶¹.

Согласно первому пункту статьи 54.1 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 налогоплательщика.

Согласно письму ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@, налоговым органам следует учитывать, что ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем, при применении положений указанной статьи действуют применяемые налоговыми органами законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств⁶². Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V-1, V-2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов

⁶¹ Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁶² Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@// [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом.

Таким образом, исходя из своего содержания, первый пункт данной нормы подразумевает императивный характер, выраженный в запрете на искажение любых фактов хозяйственной жизни налогоплательщиков.

Как отмечает Орлова О.Е., ст. 54.1 НК РФ не содержит ранее используемого понятия "необоснованная налоговая выгода", установленного Постановлением № 53, а вводит новый термин, характеризующий злоупотребления в налоговом праве, - "искажение"⁶³. Отсюда следует, что положения статьи не могут быть нивелированы или истолкованы на основании ранее сформированной арбитражной судебной практики, в которой рассматриваются вопросы, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды.

Следует обратить внимание, что при отсутствии доказательств умысла у налогоплательщика методологическую (правовую) ошибку нельзя признавать неправомерной оптимизацией в целях применения ст. 54.1 НК РФ. То есть термин «искажение» сведений о фактах всегда следует понимать, как умышленные действия недобросовестного характера⁶⁴.

Цель указанных законодательных инноваций – противодействие налоговой схематехнике, т. е. созданию искусственных конструкций для уклонения от уплаты налогов. Примеры такой схематехники многочисленны и разнообразны. Прежде всего, речь идет об искажении в учете сведений о фактах хозяйственной жизни (объектах налогообложения, дохода, расходах). Речь идет об операциях, которых в реальности не было, но которые

⁶³ Орлова О.Е. Правоприменительная практика по статье 54.1 НК РФ // НДС: проблемы и решения. 2019. N 12.

⁶⁴ Пономарева К. А. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в российской практике / К. А. Пономарева // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 4. С. 54 – 63.

отражены исключительно «на бумаге» (так называемый формальный документооборот)⁶⁵.

Другие примеры агрессивной налоговой минимизации: номинальное дробление бизнеса с целью неправомерного применения специальных режимов налогообложения⁶⁶, искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождений от налогообложения; неправомерное применение норм международных соглашений⁶⁷.

Как указано в Постановлении Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2019 N 14АП-4805/2019 по делу N А05-14164/2018⁶⁸, в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ под искажением сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения следует понимать любое искажение налогоплательщиком сведений налогового и (или) бухгалтерского учета и налоговой отчетности в целях незаконного уменьшения налога (зачета, возврата). Такие искажения возможны, в частности, за счет:

- отражения нереальных хозяйственных операций (которые фактически не осуществлялись);
- неучета объектов налогообложения;
- неправомерного заявления налоговых льгот;
- отражения иных заведомо неправомерных данных.

Указание на умышленное искажение сведений о фактах хозяйственной жизни как противоречащее нормам, предусмотренным п. 1 ст. 54.1 НК РФ,

⁶⁵ Тимофеев, Е. В., Гутиев, Г. И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям / Е. В. Тимофеев, Г. И. Гутиев // Закон. 2018. № 11. С. 58 – 64.

⁶⁶ Переседов А. М. Признаки незаконного дробления бизнеса и его существенные отличия от легальной оптимизации расходов / А. М. Переседов // Безопасность бизнеса. 2019. № 1. С. 47 – 51.

⁶⁷ Попкова Ж. Г. Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия / Ж. Г. Попкова // Вестник арбитражной практики. 2018. № 5. С. 62 – 72.

⁶⁸ Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2019 N 14АП-4805/2019 по делу N А05-14164/2018 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

встречается практически во всех спорах о взаимоотношениях с так называемыми фирмами-однодневками.

Например, Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 30.10.2019 N 04АП-5207/2019 по делу N А19-5109/2019⁶⁹ объяснил отказ налогоплательщику в вычете НДС на основании п. 1 ст. 54.1 НК РФ следующим образом. Оценка прав налогоплательщика на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога на установленные законом расходы и вычеты основана главным образом на доказывании налоговым органом нереальности хозяйственных операций, в том числе через отсутствие фактической возможности исполнить обязательства по договору непосредственно силами контрагента проверяемого налогоплательщика.

Аналогичное мнение высказал Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 27.08.2019 N 11АП-13238/2019 по делу N А65-2655/2019: отрицание заказчиками оказания спорных услуг, неподтверждение реальности финансово-хозяйственных отношений с контрагентами свидетельствуют об искажении налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни и согласуются с положениями п. 1 ст. 54.1 НК РФ⁷⁰.

Согласно положению пункта 2 статьи 54.1 Кодекса при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами

⁶⁹ Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2019 N 04АП-5207/2019 по делу N А19-5109/2019 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷⁰ Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2019 N 11АП-13238/2019 по делу N А65-2655/2019 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

соответствующей главы части второй Налогового кодекса Российской Федерации при соблюдении одновременно двух условий:

1) наличие деловой цели – основной целью транзакции должна быть разумная деловая цель, а не налоговая выгода в виде уменьшения налоговых обязательств (напр., экономически необоснованное присоединение компании с накопленным убытком без актива). Здесь российский законодатель следует общемировым трендам, где тест деловой цели (business purpose test) общепризнан как основа регуляции трансграничных налоговых взаимодействий;

2) обязательство должно быть исполнено контрагентом первого звена, или лицом, которому обязательство передано договором/законом (напр., субподрядчиком, в порядке цессии или правопреемства). Речь идет именно о контрагентах первого уровня. Недобросовестность контрагентов 2-го, 3-го и следующего звеньев как самостоятельные критерии для оценки действий налогоплательщика учитываться не должны, и негативные последствия за их неправомерные действия Законом не предусмотрены.

При этом налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если имеются доказательства наличия у налогоплательщика основной цели совершения сделки (операции) - неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора), и (или) подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если материалы проверки свидетельствуют, что товар (работа, услуга) исходят от иного лица, а не от заявленного контрагента).

При нарушении любого из двух условий, названных в части 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, для налогоплательщика наступают негативные последствия, не связанные с применением мер ответственности (напр., отказ в вычете и возмещении НДС из бюджета,

непризнание расходов по налогу на прибыль, отказ в применении налоговых льгот и/или пониженных налоговых ставок)⁷¹.

Иными словами, если налоговый орган установит, что, хотя бы одно из условий не соблюдено или что налог не уплачен умышленно, то доначислит налог в полном объеме⁷². В этом, по мнению Минфина России, отличие положений ст. 54.1 НК РФ от практики, сформированной на основе Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53, которая допускала определение налоговых обязательств при злоупотреблениях расчетным путем⁷³.

Эти положения не устанавливают различий в отношении обязательств по конкретным налогам и распространяются также на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов (п. 4 ст. 54.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.12.2019 N 01-03-11/97904).

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Вместе с тем, пункт 3 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации исключает формальный подход в оценке налоговозначимого

⁷¹ Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109 – 115.

⁷² Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@

⁷³ Письмо от 13.12.2019 N 01-03-11/97904

поведения⁷⁴. Так, для признания необоснованной налоговой выгоды самостоятельным основанием не являются следующие факты и обстоятельства: 1) первичные учетные документы подписало неустановленное или неуполномоченное лицо (здесь налицо проявление доктрины «приоритет существа над формой»); 2) контрагент нарушил налоговое законодательство (напр., не уплатил НДС или налог на прибыль организаций); 3) у налогоплательщика была возможность получить точно такой же экономический результат при совершении иных правомерных сделок и операций. Как видим, Закон не ограничивает само право налогоплательщика на налоговое планирование. Последний вправе организовывать свой бизнес с минимальными налоговыми последствиями. Главное – отсутствие в действиях какой-либо «искусственности», лишенной хозяйственного смысла.

Факты взаимозависимости, аффилированности и подконтрольности налогоплательщика и его контрагентов также не являются основанием для признания умышленности извлечения необоснованной налоговой выгоды.

Важно заметить, что законодатель сохранил презумпцию добросовестности налогоплательщика⁷⁵⁷⁶.

А.Н. Табаков и Е.Н. Герасимова отмечают: «закон на стороне налогоплательщика: факт нарушения контрагентом своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды»⁷⁷.

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не

⁷⁴ Донцова Е. Д. Кодификация доктрины "деловой цели" в налоговом праве / Е. Д. Донцова, А. В. Денисов // *Налоги*. 2018. № 7. С. 5 – 7.

⁷⁵ Серебрякова Т. Ю. К вопросу о презумпции невиновности в налоговых правоотношениях // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. № 23-24. С. 1465 – 1476.

⁷⁶ Колосов Д.И. Философско-методологические аспекты презумпции вины налогоплательщика // *Финансовое право*. 2019. № 9. С. 38 – 41.

⁷⁷ Табаков А.Н., Герасимова Е.Н. Концепция налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика в системе контроля налоговых рисков предприятия // *Актуальные вопросы экономических УК. Финансы и налоговая политика*. 2017. № 6. С. 63.

получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

В этом контексте бремя доказывания получения необоснованной налоговой выгоды возложено на налоговые органы (п. 5 ст. 82 НК РФ). Полагаем это означает, что, если, к примеру, налоговый орган решит доказать, что транзакция исполнена не тем контрагентом, который указан в законе или договоре, ему нужно будет доказать ее исполнение другим лицом либо самим налогоплательщиком⁷⁸. При вменении формального документооборота налоговики должны будут доказать, что приобретение товаров, работ, услуг со стороны налогоплательщика не имело места в действительности⁷⁹. В свою очередь, налогоплательщик должен обосновать наличие в сделке самостоятельной деловой цели, отличной от цели минимизации своих налоговых обязательств⁸⁰.

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его

⁷⁸ Постановление ФАС ЗСО от 26.01.2018 № А70-16258/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷⁹ Постановление АС УО от 24.06.2016 № Ф09-6821/16 по делу № А76-18033/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁰ Постановление АС ПО от 13 февраля 2018 г. № Ф06-29929/2018 по делу № А55-4318/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

Таким образом, законодательное закрепление получил правовой подход, применяемый налоговыми органами на практике уже достаточно давно. Суть его заключается в выявлении фактического "разрыва", т.е. ситуации, когда ни один из контрагентов в цепочке не имел ресурсов для производства товаров, оказания услуг или выполнения работ.

Пункт 4 статьи 54.1 Кодекса определяет, что установленный пунктами 1, 2, 3 рассматриваемой статьи механизм подлежит применению также в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов⁸¹⁸².

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40% (например, Письма ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@, от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@);

⁸¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

⁸² Письмо Минфина России от 13.12.2019 N 01-03-11/97904. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

- административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);
- привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).

2.2. Доктрина осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.

Налоговые правоотношения - это всегда некий баланс между желанием государства собрать как можно больше налогов и стремлением налогоплательщиков к уменьшению налоговой нагрузки в рамках закона.

За последние годы стал очевиден курс государства на создание максимально благоприятных условий для добросовестных налогоплательщиков, что позволило постепенно снижать уровень внимания к ним со стороны налоговых органов и сконцентрироваться на злостных нарушителях налогового законодательства. Кроме того, ФНС России проводит последовательную политику по сокращению количества проверок. По официальной статистике, за 2018 год число проверок сократилось на 11%⁸³.

Даже если организация как налогоплательщик точно и исправно выполняет свои обязательства перед бюджетом, она не может гарантированно обезопасить себя от налоговых претензий. С каждым годом организациям все больше внимания необходимо уделять вопросам проявления доказательств должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.

Вступая в правоотношения, совершая сделки, участники оборота убеждаются, прежде всего, в том, что перед ними действительно

⁸³ Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

хозяйствующий субъект, осуществляющий экономическую деятельность и способный исполнить обязательства, принимаемые в рамках этой деятельности.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной налоговой выгодой, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом⁸⁴.

К сожалению, законодательство о налогах и сборах до сих пор не содержит оценочного понятия «должная осмотрительность»⁸⁵ и критериев, в соответствии с которыми она может признаваться должной. На оценочность понятия «непроявление должной осмотрительности» и его отсутствие в законодательстве указывает и ФНС России: «Следует учитывать, что Законом не предусмотрено оценочное понятие “непроявление должной осмотрительности”»⁸⁶. Таким образом, в настоящее время указанное понятие официально не легализовано в нормах налогового законодательства, провоцируя зону неопределённости в этом вопросе.

Вместе с тем, при несоблюдении условий осуществления сделок между проверяемым налогоплательщиком и его контрагентами первого звена данные сделки не смогут быть приняты к налоговому учету, и налоговая база плательщика должна быть скорректирована.

В Письме ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ содержится следующее разъяснение: «Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и проч.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом

⁸⁴ Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (по делу ООО «Центррегионуголь») // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁵ Седаев П. В. Отсутствие определения «экономическая обоснованность» как одна из проблем при администрировании налога на прибыль / П. В. Седаев, О. В. Чадаева // *Налоги*. 2018. № 1. С. 21 – 24.

⁸⁶ Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям)»⁸⁷.

Стоит отметить, что фиктивность организации-контрагента еще не предопределяет фиктивности самой хозяйственной операции⁸⁸.

К сожалению, ранее сформировалась порочная практика предъявления претензий со стороны налоговых органов к налогоплательщикам при выявлении маркеров недобросовестности даже не отношении контрагентов первого звена, но – только в отношении контрагентов второго и последующих звеньев, которые определялись, к примеру, по результатам анализа выписок банка.⁸⁹ Такая практика нередко приводила к формальным претензиям к налогоплательщикам, на что обратила внимание и ФНС России в Письме от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@, где налоговым органам прямо предписывается: если подконтрольность сомнительных контрагентов проверяемому налогоплательщику не доказана, налоговые органы должны исследовать и доказывать следующее: недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента; обстоятельства, свидетельствующие о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). При этом признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств учитываться в качестве самостоятельного основания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды не должны.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без

⁸⁷ Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁸ Определение ВС РФ от 15.06.2017 № 305-КГ17-19927 по делу № А40-230712/2015 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁹ Ненашева Н.И. Неопределенная осмотрительность. Как надо правильно выбирать контрагента / Н.И. Ненашева // Финансовая газета. 2019. № 38. С. 8.

должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом⁹⁰.

Однако, как показывает практика, в большинстве случаев суды применяют ст. 54.1 НК РФ, мягко сказать, без особого энтузиазма⁹¹. Причины этому, полагаем, в том, что положения данной статьи изложены с использованием оценочной юридической техники и весьма фрагментированы, что продуцирует многочисленные «зоны неопределённости». Кроме того, осторожность судов в применении ст. 54.1 НК РФ отчасти обусловлена и новизной регуляции, которая требует определенного «переходного» времени для осмысления и выработки судами устойчивых правовых позиций.

Вместе с тем, институт должной осмотрительности и осторожности применяется как судебная доктрина при оценке необоснованной налоговой выгоды, полученной налогоплательщиками (как правило, при оспаривании правомерности учета расходов по налогу на прибыль организаций, обоснованности заявленных вычетов по НДС, получения налоговых льгот и проч., особенно – при выявлении среди контрагентов налогоплательщика т. н. «фирм-однодневок»).

Доктрина «должной осмотрительности» то 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.

Согласно абзацу 1 пункта 10 Постановления № 53, факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств сам по себе

⁹⁰ Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (по делу ООО «Центррегионуголь») // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹¹ Копина А.А. Статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: примеры правоприменительной практики // Налоги. 2017. № 18. С. 11 – 13.

не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Последнее можно признать при доказанности того, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему было известно о правонарушениях контрагента (напр., в силу отношений подконтрольности, аффилированности или взаимозависимости).

Анализ доктринальных источников позволяет определить концепт должной осмотрительности как своевременное принятие налогоплательщиком комплекса необходимых и достаточных мер с целью получения достоверной информации о потенциальном контрагенте. По мнению судов, этот концепт подразумевает определение налогоплательщиком доступных и не запрещенных законом способов проверки своего контрагента в контексте надлежащего/ненадлежащего исполнения им своих налоговых обязательств⁹².

В целом, под должной осмотрительностью и осторожностью можно понимать комплекс мер, которые имеют своей целью получение необходимой и достоверной информации о контрагенте, а также выявление недобросовестных контрагентов. Такие цели соответствуют как частным интересам (успешное ведение бизнеса), так и публичным (уменьшение риска для государства в налоговой сфере).

В соответствии с практикой ФНС России, о непроявлении должной осмотрительности и осторожности могут свидетельствовать отсутствие: личных контактов руководства компании-поставщика и компании-покупателя при обсуждении условий поставок, при подписании договоров; документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента (его представителя); копий документа, удостоверяющего личность руководителя; информации о фактическом месте нахождения

⁹² Постановление ФАС ПО от 03.06.2008 по делу № А65-27419/07 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

контрагента, производственных и/или торговых площадей; информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и проч.)⁹³. При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (напр., в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в т. ч. производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в т. ч. предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам; информации о госрегистрации контрагента в ЕГРЮЛ (официальный сайт ФНС России www.nalog.ru), наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно – свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией, и проч.⁹⁴

Кроме того, при анализе необоснованно налоговой выгоды налоговики оценивают контрагентов проверяемого налогоплательщика по следующим критериям: отсутствие регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; наличие признака «массовости» учредителя контрагента, номинального руководителя; наличие у контрагента адреса «массовой» регистрации; отсутствие в деятельности последнего расходов, характерных для ведения финансово-хозяйственной деятельности; отсутствие персонала (трудовых ресурсов) или его недостаточность; отсутствие внеоборотных активов – основных средств, торговых, производственных и складских помещений, транспортных средств;

⁹³ Письма ФНС России от 17.10.2012 № АС-4-2/17710, от 23.01.2013 № АС-4-2/710@, от 24.06.2016 № ЕД-19-15/104, от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ и др. // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹⁴ Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34 – 44.

отсутствие оборотных активов – материальных запасов, дебиторской задолженности, денежных средств, финансовых вложений и проч.

В настоящее время правоприменительной практикой⁹⁵⁹⁶⁹⁷ выработаны и другие критерии проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, в соответствии с которыми необходимо проверить: соответствие выбора контрагентов условиям делового оборота или практике, установленной самим налогоплательщиком; коммерческую привлекательность сделки; деловую репутацию и платежеспособность контрагента; риск неисполнения контрагентом налоговых обязательств; наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

Вышеуказанные критерии оценки контрагентов налогоплательщика позволяют оценить налоговый риск и потенциальные претензии налоговиков, поскольку должностные лица последних разрабатывают схему налогового правонарушения – схему взаимодействия проверяемого налогоплательщика и контрагентов. В ситуации, когда проблема оптимизации налогообложения является одной из приоритетных, принципиально то, что подобные критерии нашли свое отражение не в теории и даже не в правоприменительной практике, а в акте максимально высокого уровня – Налоговом Кодексе РФ.

Некоторые сведения и обстоятельства, которые налоговые органы нередко вменяют налогоплательщику для оценки, находятся «вне зоны доступа» последнего. Это, в частности, касается состояния бухгалтерской и налоговой отчетности контрагентов, а также полноты и добросовестности исполнения ими налоговых обязательств. Указанная информация относится к

⁹⁵ Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹⁶ Определение ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹⁷ Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налоговой тайне, и поэтому не предоставляется налоговыми органами по запросу налогоплательщика. Требования налоговиков ориентироваться на платную информацию, подготовленную частными коммерческими организациями (как правило, размещенную в сети Интернет), и чуть ли не проводить «внутреннее расследование» налогоспособности партнеров не обоснованы, поскольку из буквы и духа Закона не вытекают.

При этом в работе налоговых органов можно обнаружить трактовку должной осмотрительности как обязанности налогоплательщика истребовать у контрагента бухгалтерские балансы с отметкой налоговых органов, рекомендации, подтверждающие деловую репутацию, иные документы и доказательства, подтверждающие реальность деятельности контрагента.⁹⁸ Однако налогоплательщик весьма ограничен в проверке таких сведений, так как получить их может лишь от самого контрагента или из общедоступных источников (напр., информационные сервисы, размещенные на официальном сайте ФНС России, Банк данных исполнительных производств ФССП России, Картоoteca арбитражных дел и проч.). По этой причине достаточно сложно проверить деловую репутацию («гудвил»), платежеспособность контрагента, риск неисполнения им налоговых обязательств, наличие у него необходимых трудовых, материально-технических, производственных и финансовых ресурсов. В этой связи полагаем незаконным и необоснованным перелagать на налогоплательщика задачи и функции публично-правового характера, включая контрольно-надзорные обязанности по выявлению «фирм-однодневок» и надлежащего исполнения партнерами их налоговых обязательств.

Кроме того, в законодательстве для налогоплательщика не предусмотрены необходимые полномочия по контролю за отражением его контрагентами в налоговой отчетности операций по реализации товара

⁹⁸ Постановление ФАС ПО от 03.06.2008 по делу № А65-27419/07 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

(выполнению работ, оказанию услуг) и их оплате, а также за уплатой ими налога в бюджет или за представлением в налоговый орган каких-либо сведений (отчетности).

В целом, анализируя тренды, сложившиеся в судебной практике, отметим, что суды рассматривают в качестве обстоятельств, подтверждающих проявление налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности, истребование у контрагента: бухгалтерского баланса; копий налоговых деклараций, особенно – по НДС; копии лицензий и допусков СРО (в случае выполнения соответствующих работ). Кроме того, суды, как правило, рассматривают факт длительных отношений с поставщиком, в отношении которого ранее у налоговых органов не было претензий, как важное свидетельство о проявлении должной осмотрительности.⁹⁹

Кроме обозначенного имеет также значение и цена товара (услуги, работы). Если она соответствует рыночному уровню при отсутствии иных доказательств, позволяет сделать вывод о вступлении общества в отношения с контрагентом на обычных условиях. В то же время, цена, превышающая рыночный уровень, косвенно свидетельствует о наличии согласованности действий между налогоплательщиком и «фирмой-однодневкой».

Повышенное внимание обращается на обстоятельства наличия у контрагента необходимых ресурсов и соответствующего опыта. В спорах о необоснованной налоговой выгоде в транзакциях с так называемыми «фирмами-однодневками» чаще всего встречается аргумент об отсутствии у контрагента необходимых для исполнения договора трудовых ресурсов, имущества, основных средств, производственных активов, офисов, складских помещений и площадок для хранения мат. ценностей, транспортных средств,

⁹⁹ Постановление ФАС УО от 15.02.2011 № Ф09-2542/10-С3 по делу № А50-32041/2009 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

об отсутствии платежей, связанных с использованием или содержанием такого имущества и проч.¹⁰⁰¹⁰¹

В оценке проявлений должной осмотрительности нельзя допускать формальный подход, на что указывает ФНС России¹⁰². Формальный подход противоречит разнообразию, специфике и существу предпринимательства, на что не раз обращали внимание суды¹⁰³. Тем самым проявление должной осмотрительности и осторожности не означает обязательное выполнение всех критериев, сформулированных правоприменительной практикой. Последние составляют примерный перечень того, что должно быть проверено налогоплательщиком, при этом необходимость доказывания каждого из них определяется с учетом специфики рассматриваемых хозяйственных ситуаций и обычаев делового оборота.

В спорах о необоснованной налоговой выгоде оценке подлежит не имущественное положение контрагента, но его способность действовать на свой страх и риск (ст. 2 ГК РФ) исполнять обязательства, принятые по договору с налогоплательщиком. Оценке подлежит именно факт исполнения (или не исполнения) обязательства контрагентом, решение об обоснованности или необоснованности налоговой выгоды принимается на основании оценки реальности спорных финансово-хозяйственных операций¹⁰⁴.

Таким образом, под концептом «должной осмотрительности» следует понимать то, что контрагент налогоплательщика добросовестный, то есть осуществляет реальную, а не формальную финансово-хозяйственную

¹⁰⁰ Постановление ФАС ДВО от 17.07.2017 № Ф03-2643/2017 по делу № А04-9982/2016 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰¹ Постановление ФАС СКО от 19.07.2017 по делу № А53-15705/2016 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰² Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ “О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации”» // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰³ Постановление ФАС ПО от 24.03.2009 по делу № А65-13671/2008 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰⁴ Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34 – 44

деятельность, а заключение договора с таким контрагентом с минимальным риском негативных последствий. У налогоплательщика возникает потребность в проверке контрагента, однако такой обязанность проверки законодательно не установлена. По поводу проявлений должной осмотрительности существуют многочисленные разъяснения ФНС России, согласно которым налоговики должны уделять внимание реальности выполнения сделок между хозяйствующими субъектами, а также провести анализ деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей с учетом риск ориентированного подхода.

Налоговому органу необходимо исследовать и доказать взаимозависимость и аффилированность проверяемого налогоплательщика и его контрагентов. Но следует учитывать, что фирмы-«однодневки» могут быть созданы без установленных законом признаков взаимозависимости и аффилированности с проверяемым лицом. В таком случае необходимо доказать подконтрольность проблемного контрагента и его взаимосвязь с проверяемым налогоплательщиком (предоставление своих паспортных данных для регистрации фирмы- «однодневки» и подпись первичных документов по исследуемой сделке за возможное вознаграждение)¹⁰⁵.

В письме ФНС России от 12.05.2017 № АС-4-2/8872 говорится, что список документов и действий не может быть исчерпывающим¹⁰⁶. Вместе с тем, в указанном письме предлагается руководствоваться общедоступными критериями оценки рисков, отраженных в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@¹⁰⁷. Кроме того, в письме от 15.09.2017 № 14-15/145350¹⁰⁸ УФНС России по Москве уточняет, что проявление должной

¹⁰⁵ Колесникова Е.Н. Как проявить должную осмотрительность в работе с контрагентом после изменений в законодательстве // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. № 3. С. 46 – 51.

¹⁰⁶ Письмо ФНС России от 12.05.2017 N АС-4-2/8872 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰⁷ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰⁸ Письмо от 15.09.2017 № 14-15/145350 УФНС России по г. Москва

осмотрительности – это комплексный анализ многих аспектов деятельности контрагента, а не просто подтверждение факта его регистрации на сайте ФНС.

Целесообразно рассмотреть алгоритм проверки контрагента с целью соблюдения должной осмотрительности налогоплательщика. Так следует проверить контрагента, используя все доступные мероприятия, которые также используют налоговые органы при проверке налогоплательщиков. Для этого следует воспользоваться ресурсами сети Интернет, в том числе сайтом налоговой службы РФ. Данный алгоритм можно представить как последовательное выполнение следующих этапов:

первый этап – сбор и анализ информации на официальном сайте ФНС России <https://www.nalog.ru> в разделе «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» о потенциальном контрагенте, такой как выписка из ЕГРЮЛ, сведения об учредителе и директоре, сведения о массовом адресе регистрации, сведения о судебных исках, сведения о руководителе контрагента в реестре дисквалифицированных лиц, лишенных права занимать определенные должности и участвовать в управлении организациями;

второй этап – непосредственный запрос документов у контрагента, таких как копии устава, учредительных документов, копии лицензий на осуществление деятельности, копии приказов о назначении должностных лиц, которые вправе подписывать договоры и первичные учетные документы;

третий этап – анализ открытой и общедоступной информации о контрагенте из сети Интернет, СМИ, аналитических систем, таких как Спарк;

четвертый этап – систематизация полученных сведений и разработка соответствующего досье контрагента, в которое целесообразно включить пакет документов, подтверждающих «реальность» контрагента налогоплательщика. Необходимо отметить целесообразность хранения

данного досье контрагента с указанием фактической даты получения информации о контрагенте налогоплательщика.

Таким образом, в результате предложенного алгоритма проверки контрагента налогоплательщики смогут снизить риск доначислений налогов и сборов, а также штрафов, пеней, поскольку налогоплательщик исполнит принцип должной осмотрительности при выборе контрагента.

Также следует обратить внимание, что с 2017 года в рамках пункта 3 статьи 54.1 НК РФ не является основанием для отказа налоговым органом включения операций налогоплательщика в налоговую базу, как следствие снижения налогового бремени, если, во-первых, подписание бухгалтерских документов – первичных учетных документов лицом, которое понимается, как неустановленное либо не имеет полномочий для подписания данных документов, во-вторых, у налогоплательщика в процессе финансово-хозяйственной деятельности имеются контрагенты, отнесенные к категории «проблемных»¹⁰⁹. Под «проблемными» контрагентами в данном случае будут пониматься юридические, физические лица и индивидуальные предприниматели, которые нарушали налоговое законодательство и были привлечены к налоговой ответственности. Таким образом, налогоплательщик в процессе осуществления предпринимательской деятельности должен соблюдать критерий «должной осмотрительности» при выборе контрагента.

Изменение существовавших тенденций во многом обусловлена включением в НК РФ ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в силу п. 3 которой «подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения

¹⁰⁹ Лебедев И.А. Должная осмотрительность и проверка делового партнера // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2019. № 4 (122). С. 62 – 64.

налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным»¹¹⁰.

Итак, в п. 3 ст. 54.1 НК РФ, закреплена норма-принцип: если контрагент нарушил законодательство о налогах и сборах, этот факт еще нельзя рассматривать как самостоятельное основание для признания неправомерным уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы уплачиваемого налога. Следуя букве и духу Закона, нарушение контрагентом налогового законодательства само по себе (т. е. априори) не признается доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Тем самым, налогоплательщик очевидно не должен отвечать за неправомерные действия своих контрагентов. Если контрагент, получив средства от налогоплательщика, не уплатил с них налог, то это обстоятельство никоим образом не свидетельствует о том, что расходы налогоплательщиком не были понесены фактически. 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 том числе в силу отношений взаимозависимости или аффилированности с налогоплательщиком. Однако, если налогоплательщиком будет подтвержден факт реального совершения сделки, претензии должны быть предъявлены его контрагенту.

Для подтверждения создания налогоплательщиком незаконных налоговых схем налоговые органы должны представить доказательства,

¹¹⁰ Палатин А.В. Критерии проявления налогоплательщиком должной осмотрительности // Законность и правопорядок. 2019. № 3 (23). С. 85 – 95.

свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды¹¹¹. Причем об умышленности действий могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и проч.

Указанные выводы подтверждаются и судебной практикой. В частности, Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ, рассматривая дела о необоснованной налоговой выгоде, сформировала следующие правовые позиции: противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения контрагентами (поставщиками первого, второго и других звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не являются основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.¹¹²¹¹³

¹¹¹ Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹¹² Определение ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹¹³ Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Итак, законодательство о налогах и сборах прямо закрепляет приоритет реальности сделок над их документальной формализацией и неисполнением контрагентом своих налоговых обязательств. Тем самым судебная доктрина «приоритет существа над формой» легализована официально, и наряду с юридическим анализом налоговозначимых обстоятельств обязательно должны применяться методы экономического анализа, базирующиеся не сугубо на оценках представленной/непредставленной налогоплательщиком документации, но на реально сложившихся взаимоотношениях сторон и фактических результатах таких взаимоотношений.

Таким образом, в отношении сложившихся трендов в правоприменительной практике относительно получения необоснованной налоговой выгоды вследствие сделок с «фирмами-однодневками» необходимо отметить следующее: действия по проверке контрагентов, вне связи с выявлением агрессивных схем налогового планирования и уклонения от налогообложения, не могут являться предметом налогового контроля и ответственности¹¹⁴. То есть действует презумпция: если совокупностью доказательств будет установлено, что контрагент не является «фирмой-однодневкой», то непроявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности и осторожности не может являться основанием для возложения на налогоплательщика негативных последствий.

Сложившиеся в практике судов признаки должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика наиболее полно формулируются следующим образом: достаточным условием для вывода о должной осмотрительности при заключении спорных сделок будет характеристика контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений и обоснование по условиям делового оборота выбора контрагента оценкой его деловой репутации и

¹¹⁴ Лебедев Ю.В. Метод должной осмотрительности / Ю.В. Лебедев, Н.Н. Батищева // Southern Almanac of Scientific Research. 2019. № 9. С. 4-6.

платежеспособности, риска неисполнения им обязательств и предоставления обеспечения их исполнения, наличия у него необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и опыта; в оценке обстоятельств проявления должной осмотрительности и осторожности не должен превалировать формальный подход, перечень подлежащих проверке обстоятельств (критериев) определяется с учетом специфики рассматриваемой хозяйственной ситуации и обычаев делового оборота; законодательством не установлен закрытый (исчерпывающий) перечень документов, подтверждающих реальность совершенных операций, и требований к таким документам, в связи с чем следует исходить не из формального наличия/отсутствия документов и/или их надлежащего оформления, но из того, насколько вся совокупность анализируемых фактов и обстоятельств свидетельствует о реальности совершенных налогоплательщиком операций. В этом контексте, как правоприменительной практикой, так и новой нормой п. 3 ст. 54.1 НК РФ закреплен общий принцип, что нарушение контрагентом налогового законодательства само по себе (т. е. априори) не признается доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в отсутствие отношений подконтрольности, взаимозависимости или аффилированности с налогоплательщиком.

Обобщая вышеприведенные нормы и рекомендации, можно сделать вывод о том, что проявление должной осмотрительности и осторожности суть комплекс мер, который дает возможность убедиться в том, что контрагент является действующим юридическим лицом, которое может исполнить взятые на себя обязательства¹¹⁵ и не является «фирмой-однодневкой».¹¹⁶

¹¹⁵ Письмо ФНС России от 23.01.2013 № АС-4-2/710@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹¹⁶ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

2.3. Проблемы ретроактивного применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации

В юридическом сообществе новые нормы Налогового кодекса Российской Федерации достаточно широко обсуждались как на стадии их рассмотрения в российском парламенте, так и после их принятия в августе 2017 года¹¹⁷.

С момента введения ст. 54.1 НК РФ сразу начала складываться судебная практика по ее применению. Можно выделить две тенденции:

- отказ в применении этой статьи при рассмотрении дел об оспаривании решений налоговых органов по налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами до вступления в силу данной нормы, то есть до 19 августа 2017 года;

- отклонение ссылки налогоплательщиков на ст. 54.1 НК РФ, поскольку вопреки доводам жалоб суды, вынося решения в пользу налоговых органов, исходят не из формальных претензий к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом), а из выявленных фактов, опровергающих реальность совершения спорных сделок¹¹⁸.

В этом контексте все чаще предметом налоговых споров становится вопрос о возможности применения ст. 54.1 НК РФ к отношениям, возникшим до вступления данной нормы в силу, то есть фактически – вопрос о возможности придания ей обратной силы (ретроактивности).

После появления в НК 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

¹¹⁷ Копина А. А. Оцениваем «пределы прав по исчислению налог» по закону // Налоги. 2017. № 14. С. 1 – 4.

¹¹⁸ Зобова Е.П. Применение положений ст. 54.1 НК РФ: точка поставлена // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2018. N 11.

Федеральный закон 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 г.¹¹⁹

Показательны два дела, в которых постановления арбитражных апелляционных судов, вынесенные в пользу налогоплательщиков со ссылкой на ст.54.1 НК 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.¹²⁰

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.

¹¹⁹ Федеральный закон от 18 июля 2017 г. N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2017. N 30. Ст. 4443.

¹²⁰ Постановление 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>.

Интересно Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.02.2018 года по делу А44-4970/17¹²¹. 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.

Анализ судебной практики демонстрирует, что вопрос обратной силы ст. 54.1 НК РФ в последнее время стал одним из решающих при рассмотрении конкретных судебных споров о необоснованной налоговой выгоде¹²²¹²³. Как правило, мотивировочная часть судебных актов по спорам о необоснованной налоговой выгоде строится по следующему алгоритму: положения ст. 54.1 НК РФ признаются налоговыми новеллами, до вступления в силу которых соответствующее регулирование отсутствовало, и регламентировалось исключительно судебными правовыми позициями; положения ст. 54.1 НК РФ никаким образом не изменяют (не улучшают и не ухудшают) статус налогоплательщиков по сравнению с тем, что было определено ранее, до вступления в силу рассматриваемой статьи.

¹²¹ Постановление 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>.

¹²² Постановление АС УО от 20.02.2018 № Ф09-476/18 по делу № А60-20134/2017 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹²³ Постановление АС ВСО от 25.01.2018 № Ф02-7481/2017 по делу № А19-19466/2016 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Позиция ФНС России, очевидно, основывается на том, что Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ содержит ряд неоднозначных переходных положений. В частности, в статью 82 НК РФ был также введен пункт 5, в силу которого доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 НК РФ. Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ, положения пункта 5 статьи 82 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона) применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу настоящего Федерального закона, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Таким образом, статья 54.1 НК РФ имеет косвенную «обратную силу», т.к. законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения о назначении которых вынесены после 19 августа 2017 г. Однако, поскольку проверки имеют свою «глубину» в уже прошедшем периоде (в том числе выездная проверка составляет 3 года, в соответствии с пунктом 4 статьи 89 НК РФ), новым нормам таким необычным способом фактически придана обратная сила. Соответственно, вопрос ухудшения положения налогоплательщиков с обратной силой положениями статьи 54.1 НК РФ является актуальным¹²⁴.

¹²⁴ Письмо от 27 ноября 2017 г. № СА-4-7/23972@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Следует учитывать, что вопрос об ухудшении положения налогоплательщиков новым регулированием является неоднозначным. В соответствии с Определением КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1173-О, для положительного ответа на этот вопрос необходимо убедиться в том, что нормы налогового права, в совокупности с соответствующей судебной практикой, до 19 августа 2017 г. в конкретном случае однозначно позволяли налогоплательщику использовать расходы (вычеты, льготы) в некотором налоговом периоде, предшествовавшем указанной дате; а после 19 августа 2017 г. новое регулирование, опять же однозначно исключает данное право. Однако, поскольку сами положения статья 54.1 НК РФ, как отмечалось ранее, принципиальных нововведений не вносят, такая конкретная ситуация представляется крайне маловероятной и привести ее возможный пример затруднительно.

Указанный подход подтверждается в Определении КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1152-О по делу предпринимателя Куркина Н.П. Примечательно то, что заявитель в рамках данного дела полагал, что статья 54.1 НК РФ улучшает положение налогоплательщиков. Как указал Конституционный суд, «акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (пункт 1 ст. 5 НК РФ). С учетом этого, оспариваемое законоположение не нарушает конституционные права и свободы заявителя.

Таким образом, закон, принятый 18.07.2017, в силу п.1 ст. 5 НК РФ вступает в силу с 19 августа 2017 года, то есть по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. При этом законодатель не применил положения п.3 ст. 5 НК РФ о придании обратной силы положений закона в случае улучшения положений налогоплательщика.

В данном случае указанным законом не уменьшается ставка налога, не исключается какая-либо обязанность налогоплательщика, что затрудняет

утверждать: ухудшается или улучшается положение налогоплательщика с принятием данного закона.

Новые положения применяются к проверкам, назначаемым после 19.08.2017, а не к фактам хозяйственной жизни, совершаемым после этой даты. Получается, как бы статье 54.1 НК уже придана обратная сила¹²⁵.

Как указывает ФНС России¹²⁶, позиция ФНС России о невозможности применения положений Закона № 163-ФЗ при оспаривании решений налоговых органов по результатам начатых до вступления в силу данного закона налоговых проверок поддержана арбитражными судами всех округов, а также Верховным судом РФ, Конституционным Судом РФ. На дату издания указанного письма Верховным судом РФ вынесено 16 определений, связанных с применением статьи 54.1 НК РФ, в которых отказано в передаче кассационных жалоб для рассмотрения в Судебную коллегия по экономическим спорам. ФНС России 9 поручает налоговым органам доводить до суда (устно и письменно) указанную позицию.

Не менее интересный подход имеет место и в Определении КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1717-О по делу общества с ограниченной ответственностью «СибТрансАвто»: новое регулирование согласуется с общим принципом действия закона во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции РФ, а также положений статьи 5 «Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени» НК РФ¹²⁷. Соответственно, по мнению Суда, ухудшения положения налогоплательщиков новым регулированием также не имеется.

Полагаем, такая позиция ФНС России противоречит распространенному у арбитражных судов подходу, что ст. 54.1 НК РФ лишь

¹²⁵ Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54.1 НК РФ: практика применения // Вестник евразийской науки. 2019. №1.

¹²⁶ Письмо от 5 июля 2018 г. № СА-4-7/12933@ // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹²⁷ Определение КС РФ от 17.07.2018 г. № 1717-О по делу ООО «СибТрансАвто» // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

воплощает в себе легальное закрепление выработанных судебной практикой правовых позиций, по сути, не привносит новых правил в части квалификации необоснованной налоговой выгоды.¹²⁸ Вызывает вопрос о возможности оспаривания применения обратной силы ст. 54.1 НК РФ как не изменяющей в худшую или лучшую сторону положения налогоплательщика: ведь, следуя логике налогового органа и судов, к отношениям, возникшим до введения ст. 54.1 НК РФ, должны применяться выработанные в судебной практике правовые позиции, которые и так легализованы в этой статье. В таком случае правила квалификации необоснованной налоговой выгоды по существу не поменялись и, следовательно, применение обратной силы ст. 54.1 НК РФ также не способно их изменить. Данное противоречие подталкивает на мысль о том, что оспаривание обратной силы ст. 54.1 НК РФ могло быть важным для налоговых органов не потому, что спорная норма сама по себе нейтральна и ничего не меняет для налогоплательщика (тем более что ФНС России занимает прямо противоположную позицию), а в связи с намерением полностью ограничить применение ее обратной силы на будущее и тем самым не допустить пересмотра результатов ранее проведенных налоговых мероприятий в пользу налогоплательщика.

Полагаем, вопрос о применении ст. 54.1 НК РФ к отношениям (мероприятиям налогового контроля), возникшим (инициированным) до 19 августа 2017 г., нельзя считать окончательно решенным, несмотря на достаточно четкую позицию судов. Аргументация налоговых органов об отсутствии оснований для применения обратной силы ст. 54.1 НК РФ не выглядит убедительной, в том числе в контексте цели введения этой статьи, ее содержания, сравнения с ранее действовавшим режимом оценки добросовестности налогоплательщика, сохранения ранее сформированных

¹²⁸ Харитонов И.В. Статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации - новый подход к налоговой добросовестности налогоплательщиков? / И.В. Харитонов // Налоги. 2019. № 4. С. 11 – 14.

подходов арбитражной практики в ст. 54.1 НК РФ¹²⁹. Отсутствие возможности применения обратной силы обсуждаемой статьи, как правило, констатируется судами вне контекста ст. 5 НК РФ, п. 3 которой не ставит применение обратной силы актов налоговых законов в зависимость от каких-либо факторов. Суды, в свою очередь, опираются на то обстоятельство, что назначение ст. 54.1 НК РФ – не формирование новых правил, а легализация позиций судебной практики (констатация этого вывода в принципе освобождает от дальнейшего детального сравнения положения налогоплательщика до введения и после введения ст. 54.1 в НК РФ). Но даже в этом случае нет оснований презюмировать нейтральность ст. 54.1 к положению налогоплательщика, принимая во внимание цель ее введения и содержание по сравнению с ранее сформированными позициями арбитражных судов (в том числе с Постановлением № 53).

Следует отметить, что принятие ст. 54.1 НК РФ не отменяет ни Постановление N 53, ни возможность применения правовых позиций высших судебных инстанций относительно налоговых злоупотреблений, которые были выработаны в течение достаточно длительного относительно периода. К этому выводу можно прийти исходя из следующего. В тексте Федерального закона от 18 июля 2017 г. N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации", которым вышеупомянутая правовая норма была введена в действие, а также в пояснительной записке¹³⁰ к нему отсутствует указание на тот факт, что после вступления в силу нововведений вышеуказанное Постановление, а также выработанные правовые позиции утрачивают свою силу и более не применяются. Каких-либо решений со стороны Пленума ВС РФ по поводу действия Постановления N 53 принято не было, а соответственно, в силу

¹²⁹ Сасов К.А. Об обратной силе негативных для налогоплательщика актов высших судебных органов // Власть закона. 2014. № 4. С. 56 – 62.

¹³⁰ Пояснительная записка "К проекту Федерального закона N 529775-6 "О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

федерального законодательства они сохраняют свою силу. Помимо всего прочего, суды вполне обоснованно при рассмотрении дел по вопросам налоговых злоупотреблений продолжают использовать как термин "необоснованная налоговая выгода" в текстах своих актов¹³¹, так и упоминают Постановление N 53 в их обоснование, в совокупности со ссылками на ст. 54.1 НК РФ. Соответственно, в настоящее время считать отмененными упомянутые положения и наработки судебной практики оснований не имеется.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам о том, что статья 54.1 НК РФ, отразившая подходы, уже сформированные в Постановлении о налоговой выгоде и в соответствующей судебной практике, имеет косвенную «обратную силу», так как законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения о назначении которых вынесены после ее вступления в силу. Нет оснований утверждать, что обратная сила указанных норм ухудшает положение налогоплательщиков. В частности, ни в научной литературе, ни в уже сформированной судебной практике нет примеров, применительно к конкретному налогу, когда ранее налогоплательщик однозначно мог учитывать расходы (применять вычеты, льготы), а после вступления в силу нового правового регулирования – нет.

Ожесточенные дискуссии вызывает и проблема т. н. «налоговой реконструкции»,¹³² т. е. применении расчетного метода для определения фактических налоговых обязательств в случае установления фактов извлечения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Применительно к таким ситуациям ФНС России придерживается позиции о

¹³¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 20 февраля 2019 г. по делу N А32-16243/2018 // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹³² Жигачев А.В. Новые законодательные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды / А.В. Жигачев // ПРАВОСоветник. 2017. № 11. С. 8 – 13.

полной «деквалификации», т. е. речь идет о безоговорочном отказе в предоставлении налоговых льгот и вычетов на основании буквального прочтения ст. 54.1 НК РФ. Представляется, что этот вывод лишен оснований. Конечная цель налогового контроля – установить подлинный объем налоговых обязательств проверяемых лиц перед бюджетной системой. Поэтому даже в случае неправомерного и/или недобросовестного поведения последних, властный субъект обязан восстановить (реконструировать) его налоговые обязательства исходя из фактических данных, в том числе и посредством определения доходов и расходов расчетным методом.

Важный вопрос – о соотношении ст. 54.1 и ее «предтечи» – Постановления № 53? Многие авторы сходятся во мнении, что ст. 54.1 НК РФ в целом не изменяет устоявшихся трендов в налогово-правовом регулировании, но лишь смещает акценты в оценке его добросовестности с реальности операций на реальность контрагентов. Популярна среди налоговых юристов и иная позиция, что в ст. 54.1 НК РФ заложена принципиально новая система оценки деятельности налогоплательщика, заменяющая ранее сформированные подходы ВАС РФ и требующая от налогоплательщиков выстраивать отношения с контрагентами в соответствии с принципиально иными содержательными и формальными требованиями. Официальная позиция ФНС России состоит в том, что ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правовых позиций, сформулированных в Постановлении N 53, но представляет собой некий новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими субъективными правами в сфере налогов и сборов.

Полагаем, с такой позицией нельзя согласиться. Ст. 54.1 НК РФ суть логическое продолжение доктрин и тенденций, заложенных в Постановлении № 53, причем ряд законодательных новелл почти дословно повторяют правовые позиции судов. Последние так же считают, что применительно к ст. 54.1 речь идет о легализации уже выработанных судебной практикой

правовых позиций. В любом случае, Постановление № 53 до сих пор не отменено и продолжает действовать. Практика свидетельствует, что даже в тех случаях, когда суды руководствуются нормами ст. 54.1 НК РФ, они также обращаются к Постановлению № 53 и другим судебным актам, изданным ранее. И это правильно – преемственность должна сохраняться, содействуя укреплению стабильности и предсказуемости регулирования налоговых отношений.

На мой взгляд, ст. 54.1 НК РФ выступает неким сокращенным вариантом Постановления №53 и судебных правовых позиций, разработанных ранее. Об этом наглядно свидетельствуют даже простые сравнения: напр., согласно Постановлению №53 о необоснованной налоговой выгоде свидетельствуют искажение действительного смысла отраженной операции, а также – учет операций, не имеющей деловой цели, или т. н. нереальных операций, которая существует только на бумаге. Аналогичный смысл заложен и в положениях ст. 54.1 НК РФ. Во главу угла и там, и здесь поставлены деловая цель сделки. И в более общем контексте – налогово-правовое регулирование в целом (и после введения ст. 54.1, и ранее) опирается на более общую доктрину «приоритета существа над формой», которая сегодня служит общепризнанным *est in caput anguli* всей архитектуры налоговых отношений как на международном, так и на национальном уровнях правовой регуляции¹³³.

В заключение первой главы подведем итоги и сделаем общий вывод. Значимость законодательных инноваций, имплементированных в налоговое законодательство с введением ст. 54.1 НК РФ, трудно переоценить. Наконец-то установлен нормативный запрет на уменьшение налоговых обязательств путем так называемого агрессивного налогового планирования. Напомним, начиналось все с доктрины недобросовестного налогоплательщика,

¹³³ Жарова Е.А. Статья 54.1 НК РФ и проблемы в ее применении / Е.А. Жарова // Финансовое право. 2019. № 8. С. 30 – 37.

введенной в «ткань» налогового права Конституционным Судом более двадцати лет назад. Налицо последовательная эволюция терминологии и правовых доктрин: (1) недобросовестный налогоплательщик – (2) необоснованная налоговая выгода – (3) пределы осуществления субъективных прав. Эти концепты до сих пор применяются судами и фискальными органами параллельно (или даже одновременно) друг с другом.

Заключение

Подводя итоги, резюмируя тезисы, изложенные в процессе научного исследования, можно прийти к следующим выводам.

Налоговые правоотношения - это всегда некий баланс между желанием государства собрать как можно больше налогов и стремлением налогоплательщиков к уменьшению налоговой нагрузки в рамках закона.

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 своего рода свободу выбора участников налоговых правоотношений, 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 правоприменителю максимально точно и правильно отреагировать на любую сложившуюся ситуацию и индивидуально урегулировать правовой спор.

С точки зрения юридической техники существует два основных способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями: ведение в законодательство норм, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, в том числе путем их прямого запрета; а также введение судебных доктрин (концепций), предполагающих зависимость итогового

решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судебного усмотрения.

Концепция добросовестности налогоплательщика, введенная в «налоговый оборот» Конституционным Судом РФ, фактически и обладает такими свойствами. По сути дела, КС РФ изложил проблему, пусть и не совсем системно, которую можно свести к следующему: путем умышленных и искусственных гражданско-правовых конструкций налогоплательщики явно преодолевают нормы налогового права и с этим что-то надо делать.

После принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» концепт «добросовестность» налогоплательщика в целях обеспечения единообразия судебной практики было заменено на понятие необоснованной налоговой выгоды. Одновременно были формализованы и получили официальное признание доктрины преобладания существа над формой и деловой цели. Чаще всего идентификация необоснованной налоговой выгоды представляет собой специальную квалификацию гражданско-правовой сделки, заключенной налогоплательщиком. В соответствии с Постановлением №53 налогово-правовая квалификация сделки осуществляется по тестам: деловой цели; приоритета существа над формой; реальности предпринимательской или иной экономической деятельности.

Введенная в действие в 2017 году ст. 54.1 НК РФ выступает неким сокращенным вариантом Постановления Пленума ВАС №53 и судебных правовых позиций, выработанных многолетними судебными и правоприменительными практиками. Об этом наглядно свидетельствуют даже простые сравнения: напр., согласно Постановлению № 53 о необоснованной налоговой выгоде свидетельствуют искажение действительного смысла отраженной операции, а также – учет операций, не имеющей деловой цели, или т. н. нереальных операций, которая существует

только на бумаге. Аналогичный смысл заложен и в положениях ст. 54.1 НК РФ. Во главу угла и там, и здесь поставлены деловая цель сделки. И в более общем контексте – налогово-правовое регулирование в целом (и до введения ст. 54.1, и ранее) опирается на более общую доктрину «приоритета существа над формой», которая сегодня служит фундаментальной универсальной максимой всех налоговых правопорядков и на международном, и национальных уровнях.

В отношении сложившихся трендов относительно получения необоснованности налоговой выгоды необходимо отметить следующее:

– действия по проверке контрагентов (как таковые, сами по себе), вне связи с выявлением агрессивных схем налогового планирования и уклонения от налогообложения, не могут являться предметом налогового контроля и ответственности. То есть действует презумпция: если совокупностью доказательств будет установлено, что контрагент не является «фирмой-однодневкой», то непроявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности и осторожности не может являться основанием для возложения на налогоплательщика негативных последствий.

– сложившиеся в практике судов признаки должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика наиболее полно формулируются следующим образом: достаточным условием для вывода о должной осмотрительности при заключении спорных сделок будет характеристика контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений и обоснование по условиям делового оборота выбора контрагента оценкой его деловой репутации и платежеспособности, риска неисполнения им обязательств и предоставления обеспечения их исполнения, наличия у него необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и опыта.

– в оценке обстоятельств проявления должной осмотрительности и осторожности не должен превалировать формальный подход, то есть перечень подлежащих проверке обстоятельств (критериев) определяется с учетом специфики рассматриваемой хозяйственной ситуации и обычаев делового оборота.

– законодательством не установлен закрытый (исчерпывающий) перечень документов, подтверждающих реальность совершенных операций, и требований к таким документам, в связи с чем следует исходить не из формального наличия/отсутствия документов и/или их надлежащего оформления, но из того, насколько вся совокупность анализируемых фактов и обстоятельств свидетельствует о реальности совершенных налогоплательщиком операций.

– как правоприменительной практикой, так и новой нормой п. 3 ст. 54.1 НК РФ закреплён принцип о том, что нарушение контрагентом налогового законодательства само по себе не признается доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в отсутствие отношений подконтрольности, взаимозависимости или аффилированности с налогоплательщиком.

Установление судом объективной истины по делам о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды обеспечивается состязательностью сторон при доказывании в арбитражном суде, при этом особая роль отводится суду. Предоставленные ему специальные полномочия в части истребования доказательств от налогового органа по собственной инициативе свидетельствуют о контролирующей роли суда в процессе доказывания. В данном контексте суды выполняют свое функционально-целевое предназначение в части оценки законности сбора налоговыми органами доказательств, «уравниванием» сторон (налоговый орган – налогоплательщик) в состязательном процессе, обеспечивая полноту доказательственной базы в рассматриваемом деле. Вплоть до последнего

времени на практике складывалась порочная тенденция, когда налоговые органы не оспаривали по существу реальность осуществленных налогоплательщиками сделок (операций), ограничиваясь доводами о недостоверности первичных документов, подтвержденными результатами разного рода экспертиз (прежде всего, почерковедческих), опросов и допросов, и проч. В настоящее время этот негативный тренд уходит в прошлое. В Письме ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ налоговым органам прямо указано на недопустимость подобных формальных подходов к сбору доказательств получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды.

Сложившиеся в практике судов признаки должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика наиболее полно формулируются следующим образом: достаточным условием для вывода о должной осмотрительности при заключении спорных сделок будет характеристика контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений и обоснование по условиям делового оборота выбора контрагента оценкой его деловой репутации и платежеспособности, риска неисполнения им обязательств и предоставления обеспечения их исполнения, наличия у него необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и опыта; в оценке обстоятельств проявления должной осмотрительности и осторожности не должен превалировать формальный подход, перечень подлежащих проверке обстоятельств (критериев) определяется с учетом специфики рассматриваемой хозяйственной ситуации и обычаев делового оборота; законодательством не установлен закрытый (исчерпывающий) перечень документов, подтверждающих реальность совершенных операций, и требований к таким документам, в связи с чем следует исходить не из формального наличия/отсутствия документов и/или их надлежащего оформления, но из

того, насколько вся совокупность анализируемых фактов и обстоятельств свидетельствует о реальности совершенных налогоплательщиком операций. В этом контексте, как правоприменительной практикой, так и новой нормой п. 3 ст. 54.1 НК РФ закреплен общий принцип, что нарушение контрагентом налогового законодательства само по себе (т. е. априори) не признается доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в отсутствие отношений подконтрольности, взаимозависимости или аффилированности с налогоплательщиком

Из анализа доктринальных источников и судебной практики можно сделать вывод, что для налоговых споров о необоснованности налоговой выгоды практически невозможно установить какой-либо чёткий «стандарт доказывания», и, соответственно, обеспечить единообразия судебной практики и единые критерии к сбору, исследованию и оценке доказательств, ввиду применения судами неустановленных законодательно критериев оценки добросовестности деятельности налогоплательщиков и их контрагентов. Данные проблемы можно решить только посредством внесения соответствующих изменений в налоговое и процессуальное законодательство.

Список использованных источников

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собр. законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ ((ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 08.06.2020) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 08.06.2020) // СЗ РФ. – 2000. – № 30. – Ст. 3012.

Официальные разъяснения фискальных органов

5. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»
6. Письмо Минфина России от 11.12.2015 № 03-07-14/72647
7. Письмо Минфина РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904
8. Письмо ФНС России от 23.01.2013 № АС-4-2/710@
9. Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@
10. Письмо ФНС России от 12.05.2017 № АС-4-2/8872
11. Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@.
12. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"
13. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@,
14. Письмо ФНС России от 17.10.2012 № АС-4-2/17710
15. Письмо ФНС России от 19.01.2016 № СА-4-7/465
16. Письмо ФНС России от 23.01.2013 № АС-4-2/710@

17. Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды»
18. Письмо ФНС России от 24.06.2016 № ЕД-19-15/104
19. Письмо ФНС России от 27.11.2017 г. № СА 4 7/23972@
20. Письмо ФНС России от 31.10.2013 № СА-4-9/19592 «О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды»
21. Письмо ФНС России от 5 июля 2018 г. № СА-4-7/12933(а).
22. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ»
23. Письмо УФНС России по г. Москва от 15.09.2017 № 14-15/145350

Материалы судебной практики

24. Определение ВС РФ от 04.12.2014 № 304-КГ14-5178 по делу № А27-15408/2013 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
25. Определение ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
26. Определение ВС РФ от 13.10.2014 № 303-КГ14-1552 по делу № А51-18097/2013 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
27. Определение ВС РФ от 15.06.2017 № 305-КГ17-19927 по делу № А40-230712/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
28. Определение ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

29. Определение ВС РФ от 22.08.2017 № 304-КГ17-10726 по делу № А67-3470/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
30. Определение ВС РФ от 27.11.2015 № 306-КГ15-7673 по делу № А12-24270/2014 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
31. Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
32. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 17.07.2018 г. № 1717-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
33. Определение КС РФ от 16.10.2003 г. № 329-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
34. Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
35. Определение КС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
36. Определения ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
37. Постановление 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>.

38. Постановление 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>.
39. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 20.02.2019 г. по делу N А32-16243/2018 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
40. Постановление АС ВСО от 25.01.2018 № Ф02-7481/2017 по делу № А19-19466/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
41. Постановление АС ВСО от 27.10.2016 № Ф02-5659/2016 по делу № А58-547/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
42. Постановление АС ДВО от 02.09.2014 № Ф03-3275/2014 по делу № А37-3993/2012 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
43. Постановление АС МО от 15.05.2017 года № Ф05-5962/2017 по делу № А40-74889/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
44. Постановление АС МО от 26.06.2015 по делу № А41-23229/14 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
45. Постановление АС ПО от 05.10.2016 № Ф06-13161/2016 по делу № А12- 58460/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
46. Постановление АС ПО от 06.04.2018 № Ф06-31587/2018 по делу № А12-1749/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

47. Постановление АС ПО от 07.02.2019 № Ф06-42404/2018 по делу № А57-24554/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
48. Постановление АС ПО от 13.02.2018 г. № Ф06-29929/2018 по делу № А55-4318/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
49. Постановление АС ПО от 13.10.2017 № Ф06-24863/2017 по делу № А12-64195/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
50. Постановление АС СЗО от 07.07.2016 года № Ф07-4996/2016 по делу № А13-3338/2014 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
51. Постановление АС СЗО от 21.06.2018 № Ф07-4772/2018 по делу № А13-13924/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
52. Постановление АС СКО от 08.08.2016 № Ф08-5385/2016 по делу № А32-5255/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
53. Постановление АС СКО от 12.02.2015 № Ф08-10908/2014 по делу № А32-42134/2013 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
54. Постановление АС СКО от 23.01.2015 № Ф08-10314/2014 по делу № А53-23139/2013 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
55. Постановление АС УО № Ф09-2931/18 от 03.08.2018 по делу № А50-37277/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

56. Постановление АС УО от 20.02.2018 № Ф09-476/18 по делу № А60-20134/2017 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
57. Постановление АС УО от 21.08.2015 № Ф09-4749/15 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
58. Постановление АС УО от 24.06.2016 № Ф09-6821/16 по делу № А76-18033/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
59. Постановление АС УО от 30.04.2015 по делу № Ф09-2056/2015 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
60. Постановление ЕСПЧ от 20.09.2011 "Дело "ОАО "Нефтяная компания Юкос" (ОАО "Neftyanaya kompaniya Yukos") против Российской Федерации" (жалоба N 14902/04) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
61. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 года № 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» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.
62. Постановление КС РФ от 12.10.1998 № № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 дек.1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
63. Постановление КС РФ от 19 января 2017 г. № 1-П [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

64. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2019 N 11АП-13238/2019 по делу N А65-2655/2019 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
65. Постановление от 19.02.2018 № Ф07-270/2018 по делу № А26-11010/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
66. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2016. № 12.
67. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
68. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
69. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09 по делу № А79-6542/2008 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
70. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 15570/12 по делу № А60-40529/2011 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
71. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

72. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 N 6272/08 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
73. Постановление Семнадцатого ААС от 13.02.2017 по делу № А50-17405/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
74. Постановление ФАС ВВО от 15.04.2013 по делу № А79-10322/2011 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
75. Постановление ФАС ВВО от 27.04.2011 № Ф01-1661/11 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
76. Постановление ФАС ВСО от 05.08.2019 по делу № А19-10215/18 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
77. Постановление ФАС ДВО от 17.07.2017 № Ф03-2643/2017 по делу № А04-9982/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
78. Постановление ФАС ДВО от 17.07.2017 № Ф03-2643/2017 по делу № А04-9982/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
79. Постановление ФАС ДВО от 17.07.2017 № Ф03-2643/2017 по делу № А04-9982/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
80. Постановление ФАС ЗСО от 18.03.2013 по делу № А27-8825/2012 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

81. Постановление ФАС ЗСО от 26.01.2018 № А70-16258/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
82. Постановление ФАС МО от 03.04.2013 по делу № А40-22050/12-107-102 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
83. Постановление ФАС МО от 04.02.2018 № КА-А40/13427-17-2 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
84. Постановление ФАС МО от 06.03.2014 № Ф05-1340/2014 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
85. Постановление ФАС МО от 10.03.2009 № КА-А40/950-09 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
86. Постановление ФАС МО от 22.07.2019 № КА-А41/5503-19 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
87. Постановление ФАС МО от 26.01.2010 № КА-А40/15225-09 по делу № А40-36397/09-141-164А11-3922/2009 и мн. др. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
88. Постановление ФАС МО от 27.01.2014 № Ф05-7033/13 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
89. Постановление ФАС МО от 31.07.2013 № А40-156729/12-116-278 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

90. Постановление ФАС ПО от 03.06.2008 по делу № А65-27419/07 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
91. Постановление ФАС ПО от 24.03.2009 по делу № А65-13671/2008 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
92. Постановление ФАС ПО от 24.03.2009 по делу № А65-13671/2008 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
93. Постановление ФАС СЗО от 06.12.2010 № Ф07-11600/2010 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
94. Постановление ФАС СЗО от 17.08.2012 № Ф07-3008/12 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
95. Постановление ФАС СКО от 19.07.2017 по делу № А53-15705/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
96. Постановление ФАС СКО от 19.07.2017 по делу № А53-15705/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
97. Постановление ФАС УО от 15.02.2011 № Ф09-2542/10-С3 по делу № А50-32041/2009 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
98. Постановление ФАС УО от 15.10.2013 № Ф09-9262/13 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

99. Постановление ФАС ЦО от 09.08.2012 по делу № А08-6429/2010 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
100. Постановление ФАС ЦО от 22.07.2014 по делу № А08-2808/2012 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
101. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2019 N 04АП-5207/2019 по делу N А19-5109/2019 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
102. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2019 N 14АП-4805/2019 по делу N А05-14164/2018 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Научная и специальная литература

103. Акимова В.Г. Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании / В.Г. Акимова, К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер // Закон. 2019. № 5. С. 168 – 180.
104. Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54. 1 НК РФ: практика применения // Вестник евразийской науки. 2019. № 1.
105. Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109–115.
106. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве // ГВШ МВД СССР. Горький. 1974. С. 86.
107. Бельтюкова А. А. Доктрина деловой цели в налоговом праве России: от средства доказывания в спорах о недобросовестности налогоплательщика до

- средства оценки обоснованности получения налоговой выгоды / А. А. Бельтюкова // Финансовое право. 2013. № 1. С. 20.
108. Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. – М.: Новая Юстиция, 2006. – С. 988 – 989.
109. Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика. [Электронные ресурс] // Современное право. – 2008. – № 5. // Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
110. Быкова Н.Н. К вопросу о необоснованности налоговой выгоды / Н.Н. Быкова, Т.В. Полтева // Карельский научный журнал. 2017. № 4 (21). С. 132 – 135.
111. Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография // Юрлитинформ. 2015. С. 21.
112. Васильева Е.Г. Судебная доктрина налоговой выгоды: проблемы правоприменения // Российское правосудие. 2014. № 11. С. 61.
113. Васильева, Е.Г. Налоговая выгода: монография / Е.Г. Васильева. М., Юрлитинформ, 2015. 176 с.
114. Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. 2018. № 11. С. 44 - 57.
115. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. // Издательство «Человек слова». 2016. С. 101-114.
116. Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102–113.
117. Демин А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования //

- [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
– Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
118. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография.
[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
– Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
119. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. Наук. ЕКБ. 2014. С. 170.
120. Донцова Е. Д. Кодификация доктрины "деловой цели" в налоговом праве / Е. Д. Донцова, А. В. Денисов // Налоги. 2018. № 7. С. 5 – 7.
121. Елина Л.А. Оцениваем обоснованность налоговой выгоды // Главная книга. 2019. № 13. С. 67 – 74.
122. Жарова Е.А. Статья 54.1 НК РФ и проблемы в ее применении / Е.А. Жарова // Финансовое право. 2019. № 8. С. 30 – 37.
123. Жестков С.В. Налоговое право: учебник / Под.ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 589.
124. Жигачев А.В. Новые законодательные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды / А.В. Жигачев // ПРАВОСоветник. 2017. № 11. С. 8 – 13.
125. Зобова Е.П. Применение положений ст. 54.1 НК РФ: точка поставлена // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2018. N 11.
126. Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 265.
127. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды – к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2018. № 1.
128. Иванов А.В. Сомнительные сделки: как доказать ФНС реальность сделки и цены? // Административное право. 2017. № 4. С. 101 – 108.
129. Ильин А.Ю. Налоговая выгода: понятие, критерии оценки обоснованности и необоснованности // Налоги. 2018. N 1. С. 11 - 14.

130. Ильин А.В. Принцип добросовестности призван разрушать правила // Закон. 2018. № 4. с. 8.
131. Карасева (Сенцова), М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения: два модуса / М.В. Карасева // Финансовое право. 2016. № 12. С. 32 – 36.
132. Колесникова Е.Н. Как проявить должную осмотрительность в работе с контрагентом после изменений в законодательстве // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. № 3. С. 46 – 51.
133. Колосов Д.И. Философско-методологические аспекты презумпции вины налогоплательщика // Финансовое право. 2019. № 9. С. 38 – 41.
134. Копина А. А. Оцениваем «пределы прав по исчислению налог» по закону / А. А. Копина // Налоги. 2017. № 14. С. 1 – 4.
135. Копина А.А. Статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: примеры правоприменительной практики // Налоги. 2017. № 18. С. 11 – 13.
136. Куликов, А.С. Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы: к вопросу о применении статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации / А. С. Куликов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. С. 40 – 45.
137. Лебедев И.А. Должная осмотрительность и проверка делового партнера // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2019. № 4 (122). С. 62 – 64.
138. Лебедев Ю.В. Метод должной осмотрительности / Ю.В. Лебедев, Н.Н. Батищева // Southern Almanac of Scientific Research. 2019. № 9. С. 4-6
139. Мирзоев Ю.С. Алгоритм разрешения налоговых споров о получении необоснованной налоговой выгоды продавцами // Налоговед. 2018. № 5. С. 17 – 23.
140. Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34 – 44.

141. Ненашева Н.И. Неопределенная осмотрительность. Как надо правильно выбирать контрагента / Н.И. Ненашева // Финансовая газета. 2019. № 38. С. 8.
142. Орлова О.Е. Правоприменительная практика по статье 54.1 НК РФ // НДС: проблемы и решения. 2019. N 12.
143. Палатин А.В. Критерии проявления налогоплательщиком должной осмотрительности / А.В. Палатин // Законность и правопорядок. 2019. № 3 (23). С. 85 – 95.
144. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева и др.; М., 2003. С. 574.
145. Переседов А. М. Признаки незаконного дробления бизнеса и его существенные отличия от легальной оптимизации расходов / А. М. Переседов // Безопасность бизнеса. 2019. № 1. С. 47 – 51.
146. 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. – С. 95.
147. Политов 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. 18.
148. Пономарева К. А. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в российской практике / К. А. Пономарева // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 4. С. 54 – 63.
149. Пономарева К. Общие правила борьбы с уклонением от налогообложения (GAAR) в ЕС: регулирование Директивы ATAD // Налоговед. 2019. № 4. С. 85.
150. Попкова Ж. Г. Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия / Ж. Г. Попкова // Вестник арбитражной практики. 2018. № 5. С. 62 – 72.


151. Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2015. № 10. С. 22.
152. Рябинин, В.В. О соответствии реальных налоговых обязательств результатам проверки // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2019. № 1. С. 39 – 45.
153. Савсерис, С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок / С.В. Савсерис // Налоговед. 2017. № 8. С. 8 – 15.
154. Сасов К.А. Об обратной силе негативных для налогоплательщика актов высших судебных органов // Власть закона. 2014. № 4. С. 56 – 62.
155. Седаев П. В. Отсутствие определения «экономическая обоснованность» как одна из проблем при администрировании налога на прибыль / П. В. Седаев, О. В. Чаадаева // Налоги. 2018. № 1. С. 21 – 24.
156. Серебрякова Т. Ю. К вопросу о презумпции невиновности в налоговых правоотношениях // Международный бухгалтерский учет. 2018. № 23-24. С. 1465 – 1476.
157. Смирнов Г.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов посредством злоупотребления правом налогоплательщика: новый правоприменительный подход // Закон. 2011. № 9. С. 90.
158. Табаков А.Н., Герасимова Е.Н. Концепция налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика в системе контроля налоговых рисков предприятия // Актуальные вопросы экономических УК. Финансы и налоговая политика. 2017. № 6. С. 63.
159. Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами // Налоги и сборы. 2017. № 11.
160. Тимофеев, Е. В., Гутиев, Г. И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям / Е. В. Тимофеев, Г. И. Гутиев // Закон. 2018. № 11. С. 58 – 64.

161. Тютин Д.В. Налоговое право. М. 2017. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
162. Хаванова, И.А. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды / И.А. Хаванова // Налоговый вестник. 2014. № 3. С. 29 – 36.
163. Харитонов И.В. Статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации - новый подход к налоговой добросовестности налогоплательщиков? / И.В. Харитонов // Налоги. 2019. № 4. С. 11 – 14.
164. Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций // [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
165. Щекин Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д.М. Щекин // Закон. 2018. № 11. С. 32 – 43.
166. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

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

Юридический институт
институт
кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права
кафедра

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой


подпись инициалы, фамилия
« 08 » 06 20 10 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Необоснованная налоговая выгода на примере добывающих предприятий
тема

40.04.01 Юриспруденция

40.04.01.09 Право и политика природопользования в Сибири и Арктике

Научный руководитель


подпись, дата


Профессор, доктор
юридических наук

должность, ученая степень

А.В. Демин

инициалы, фамилия

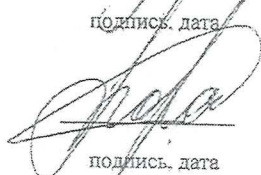
Выпускник

 08.06.2020
подпись, дата

Д.Д. Ибадуллаева

инициалы, фамилия

Рецензент


подпись, дата

Адвокат

должность, ученая степень

Л.В. Доронина

инициалы, фамилия

Красноярск 2020