Санкт-Петербургский государственный университет

**КОПАЛЕВА Елизавета Петровна**

**Выпускная квалификационная работа**

***Значение реальности хозяйственной операции в механизме признания расходов по налогу на прибыль организации (в свете статьи 54.1 НК РФ)***

Уровень образования:

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа ВМ.5528.\* «Налоговое право»

Научный руководитель: заведующая кафедрой административного и финансового права, профессор, доктор юридических наук,   
Шевелева Наталья Александровна

Рецензент: старший консультант, акционерное общество «ПрайсвотерхаусКуперсАудит», Задорожная Анастасия Игоревна

Санкт-Петербург

2021 год

**СОДЕРЖАНИЕ**

[Введение. 3](#_Toc71812887)

[Глава 1. Развитие в российском налоговом праве признака реальности хозяйственных операций 6](#_Toc71812888)

[1.1. История развития норм о реальности хозяйственных операций в российском налоговом праве 6](#_Toc71812889)

[1.2. Регулирование признака реальности хозяйственных операций Постановлением Пленума ВАС РФ № 53 13](#_Toc71812890)

[Глава 2. Признак реальности хозяйственных операций в Налоговом Кодексе Российской Федерации 18](#_Toc71812891)

[2.1. Реальность хозяйственных операций в современном налоговом праве (ст. 54.1 НК РФ) 18](#_Toc71812892)

[2.2. Обстоятельства ст. 54.1 НК РФ 24](#_Toc71812893)

[Глава 3. Актуальные вопросы применения положений о реальном характере хозяйственных операций 30](#_Toc71812894)

[3.1. Налоговая реконструкция 30](#_Toc71812895)

[3.2. Проблема квалификации и неопределенность в применении положений о необоснованной налоговой выгоде 37](#_Toc71812896)

[Заключение 42](#_Toc71812897)

[Список использованных источников 45](#_Toc71812898)

# ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования признаков реальности хозяйственных операций при уменьшении или зачете налога в современном налоговом праве обоснована, в первую очередь, введением в 2017 году в НК РФ статьи 54.1, которая устанавливает новый подход к доказыванию необоснованной налоговой выгоды. В данном разрезе интересно изучение изменения доказывания признаков реальности хозяйственных операций и вопроса об успешности реализации на практике нового подхода.

Актуальность данной темы усиливается тем фактом, что проблема правового регулирования способов противодействия налоговым злоупотреблениям в последние годы является, как отмечает Ж.Г. Попкова[[1]](#footnote-1), наиболее значимыми и обсуждаемыми, а реальность хозяйственных операций – это краеугольный камень нового подхода борьбы с налоговыми злоупотреблениями относительно уменьшения или зачета налогов в налоговом праве. Таким образом, от успешности реализации доказывания признаков нереальности хозяйственных операций напрямую зависит значительный процент разрешения проблемы правового регулирования способов противодействия налоговым злоупотреблениям.

Степень научной разработанности темы исследования характеризуется следующим. Налоговая выгода как объект научного изучения многократно исследовалась такими учеными как В.В. Бациев, А.В. Брызгалин, Е.А. Бондарь, Н.И. Бондарь, Е.Г. Васильева, М.В. Королева, Ю.С. Мирзоев, Ж.Г. Попкова, А.В. Серебряков, С.А. Смирнова, Е.В. Тимофеев, О.С. Федорова. При этом указанными учеными исследовались отдельные аспекты налоговой выгоды. В свою очередь, исследования, объектом которых являлась непосредственно реальность хозяйственных операций в свете ст. 54.1 НК РФ, были представлены В. Голеневым, И. Ивановой, Ю. Счастливым.

Объектом работы выступает институт необоснованной налоговой выгоды в российском налоговом праве.

Предметом исследования стали признаки реальности хозяйственных операций при уменьшении или зачете налога в современном налоговом праве.

В качестве цели исследования выступает изучение механизма действия статьи 54.1 НК РФ в современной правоприменительной практике.

Задачами работы стали:

1. Изучение истории развития норм о реальности хозяйственных операций в российском налоговом праве до вступления в силу статьи 54.1 НК РФ.
2. Определение признаков реальности хозяйственных операций статьей 54.1 НК РФ.
3. Анализ судебной практики на предмет поиска существующих проблем применения норм о реальности хозяйственных операций и предложение путей их разрешения.

Методами работы стали логические (анализ, синтез, индукция, дедукция) и эмпирические методы (обобщение и классификация результатов), а также сравнительный метод и специально-юридические методы исследования, такие как формально-юридический, методы толкования права и сравнительно-юридический метод.

Источниками исследования стали, в первую очередь, нормативные правовые акты и акты судебного нормотворчества, а также доктринальные труды и официальные источники информации из сети «Интернет».

Научная новизна работы заключается в предложениях по разрешению существующих проблем применения ст. 54.1 НК РФ.

Выявленные в ходе исследования проблемы:

1. Проблема квалификации правонарушения, заключающегося в представлении в налоговый орган документов, подтверждающих нереальные хозяйственные операции (коллизия п. 1 ст. 54.1 НК РФ и пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ).
2. Проблема налоговой реконструкции, в том числе в разрезе отсутствия единообразия судебной практики.

Предложения по разрешению проблем:

1. Вынесение дополнительных разъяснений со стороны ФНС России с исключением из списка примеров искажения сведений факта нереального характера хозяйственной операции.
2. Рассмотрение вопроса о введении в ст. 54.1 НК РФ пункта о неприменении п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ при установлении реального характера затрат налогоплательщика (хоть и с иным контрагентом) и одновременной возможности определения реального размера налоговых обязательств.

# ГЛАВА 1. РАЗВИТИЕ В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ ПРИЗНАКА РЕАЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

## 1.1. История развития норм о реальности хозяйственных операций в российском налоговом праве

Нормы о реальном характере хозяйственных операций появились в российском налоговом праве гораздо позже, нежели нормы, регулирующие налог на прибыль или налог на добавленную стоимость (Далее – НДС). Изначально для законодателя, как и для правоприменителей, необходимость введения подобного признака не была очевидна.

Проблема возникла, как это часто и случается, в процессе правоприменения норм об НДС и налоге на прибыль. В 1990-е гг. в процессе налоговых проверок сотрудниками налоговых органов по всей России неоднократно были обнаружены факты предоставления фиктивных документов в подтверждение мнимых, совершенных лишь для вида операций и сделок. Налоговые органы для борьбы с указанными действиями на первом этапе использовали нормы Гражданского кодекса РФ[[2]](#footnote-2) (Далее – ГК РФ), в частности п. 1 ст. 170 ГК РФ (мнимые сделки)[[3]](#footnote-3).

Пример применения норм о ничтожности сделки, операции по которой легли в основу формирования налоговой базы по налогу на прибыль, можно встретить в Постановлении ФАС Московского округа от 14.07.1999 № КА-А40/2093-99[[4]](#footnote-4). В данном деле Государственная налоговая инспекция № 20 ВАО г. Москвы (Ответчик) ссылалась на факт ничтожности договоров аренды, издержки по которому налогоплательщик включил в налоговую базу. Ничтожность договоров аренды налоговый орган обосновывал действующей на тот момент ст. 168 ГК РФ (недействительность сделки, не соответствующей закону или иным правовым актам). Судом не были учтены аргументы налогового органа, «т.к. факт действительности или недействительности сделки не влияет на размер налоговых обязательств налогоплательщика, за исключением случаев, когда сделка является мнимой». Суд указал, что для налогообложения имеет значение сам факт совершения хозяйственной операции, который подтверждается первичными бухгалтерскими документами в подтверждение расходов (платежа) и его хозяйственное значение, что следует из п. 1 ст. 8 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций»[[5]](#footnote-5).

Предполагается, что Суд имел ввиду именно реальность затрат, понесенных налогоплательщиком, и на этом основании отказал налоговому органу в удовлетворении кассационной жалобы, оставив таким образом решение налогового органа недействительным. Однако следует отметить формальный характер, с которым Судом была оценена реальность хозяйственных операций: подтверждением затрат явились лишь первичные бухгалтерские документы налогоплательщика, которые Суд оценил в качестве относимых, допустимых и достаточных доказательств.

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 11.05.2000 № А82-214/99-А/1[[6]](#footnote-6) можно увидеть уже более детальный анализ хозяйственных операций со стороны Суда. В рамках указанного дела Государственной налоговой инспекцией по г. Ярославлю была проведена выездная документальная перепроверка Ленинского филиала Ярославского акционерного «Кредпромбанка» за 1997 год по соблюдению налогового законодательства при работе с ценными бумагами. В ходе проверки установлено, что 29.12.1997 филиал продал АОЗТ «Ромос» собственный вексель серии А-60 номиналом 8 793 000 рублей с дисконтом в сумме 8 436 000 рублей со сроком платежа по предъявлению, получив взамен два векселя АОЗТ «Ромос» № 1789170 номиналом 4 458 рублей и № 1789167 номиналом 352 542 рубля. Сумма дисконта по собственному векселю отнесена на расходы будущих периодов.

В тот же день банк по договору мены с ТОО ТД «Стик» обменял два собственных векселя серии А-61 номинальной стоимостью 8 500 000 рублей и серии № А-63 номинальной стоимостью 293 000 рублей со сроком платежа по предъявлению на два векселя ТОО ТД «Стик» такой же номинальной стоимостью. Далее банк по договору мены с АОЗТ «Ромос» обменял два указанных векселя ТОО ТД «Стик» общей номинальной стоимостью 8 793 000 рублей на свой ранее проданный указанному предприятию вексель серии А-60 номинальной стоимостью 8 793 000 рублей. В результате последней операции банк погасил вексель серии А-60, а дисконт по нему в сумме 8 436 000 рублей списал с расходов будущих периодов на расходы банка, получив убыток в указанной сумме. Налоговый орган расценил указанные сделки как ничтожные, а потому счел отнесение суммы дисконта на расходы банка неправомерным.

В ходе рассмотрения дела ФАС Волго-Вятского округа были установлены факты:

1. Совершения сделок в один день.
2. Наличия убытка банка от продажи собственного векселя серии А-60 номинальной стоимостью 8 793 000 рублей на сумму дисконта – 8 436 000 рублей или 95,9 процента от номинальной стоимости векселя.

Таким образом, ФАС Волго-Вятского округа, в отличие от суда апелляционной инстанции, усомнился в экономической целесообразности заключения указанных сделок (продаже векселя с большим дисконтом), и, соответственно, в реальном характере хозяйственных операций, используя не только формальный подход к исследованию письменных доказательств, но и учитывая принцип экономической целесообразности.

Следующим этапом формирования в судебной практике норм о реальном характере хозяйственных операций послужило Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2001 г. № 3-П[[7]](#footnote-7) (Далее – Постановление № 3-П). В указанном акте Судом было установлено следующее: «под фактически уплаченными поставщикам суммами налога подразумеваются реально понесенные налогоплательщиком затраты (в форме отчуждения части имущества в пользу поставщика) на оплату начисленных поставщиком сумм налога». Таким образом, впервые высшим судом был установлен критерий реальности понесения налогоплательщиком затрат – фактически уплаченные поставщикам суммы налога.

Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации (Далее – КС РФ) установил, что налоговыми органами учитываться должны не формально составленные акты приема-передачи товаров и счета-фактуры (без реальной передачи товаров), как это видно в упомянутом ранее Постановлении ФАС Московского округа от 14.07.1999 № КА-А40/2093-99, а лишь те документы, которые были составлены при оформлении реально проведенных хозяйственных операций. Данное уточнение являлось довольно важным для правоприменительной практики. При этом следует отметить, что критерии отделения реальных хозяйственных операций от нереальных предложены не были, что лишь частично разрешило существующую ранее проблему.

Из судебных актов за период 2001-2004 гг. видно, насколько важным и необходимым для правоприменения являлось разъяснение КС РФ. Это следует из количества ссылок на указанное Постановление со стороны истцов или ответчиков.

Суды использовали п. 2 Постановления № 3-П при рассмотрении вопроса по существу. Например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 02.10.2003 № А28-2158/2003-93/15[[8]](#footnote-8) суд указал, что налогоплательщик рассчитывался с продавцами (поставщиками) за приобретенное имущество (товары) векселями третьих лиц, которые являлись неоплаченными, в связи с чем налогоплательщик не понес фактических затрат по уплате налога на добавленную стоимость. Из данного факта был сделан вывод, что возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного продавцам объектов недвижимости (товаров, работ, услуг) со стороны налогоплательщика являлось неправомерным.

Исходя из анализа судебных актов, представленных в правовой системе «Консультант Плюс» на начало 2021 г., можно отметить, что наибольшее количество ссылок на пункт 2 Постановления № 3-П за период с 2001 по 2004 гг. содержат судебные акты Арбитражного суда Уральского округа (39 актов), Арбитражного суда Северо-Западного округа (36 актов), Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа (28 актов) и Арбитражного суда Западно-Сибирского округа (25 актов). Большинство этих дел было связано с непонесением реальных затрат со стороны налогоплательщика ввиду использования в качестве средств оплаты неоплаченных со стороны налогоплательщика векселей третьих лиц.

Интересно отметить, что ссылку на Постановление Конституционного № 3-П, несмотря на то, что сегодня критерии реального характера уже установлены на законодательном уровне, все равно можно увидеть в современных судебных актах, например, в Решении Арбитражного суда Приморского края от 27.05.2019 по делу № А51-20054/2018[[9]](#footnote-9).

В 2004 году Конституционный Суд Российской Федерации впервые четко прописывает признак реального характера хозяйственной операции: «обладающими характером реальных и, следовательно, фактически уплаченными должны признаваться суммы налога, которые уплачиваются налогоплательщиком за счет собственного имущества или денежных средств. При этом передача собственного имущества (в том числе ценных бумаг, включая векселя, и имущественных прав) приобретает характер реальных затрат на оплату начисленных поставщиками сумм налога только в том случае, если передаваемое имущество ранее было получено налогоплательщиком либо по возмездной сделке (и на момент принятия к вычету сумм налога полностью им оплачено), либо в счет оплаты реализованных (проданных) товаров (выполненных работ, оказанных услуг)»[[10]](#footnote-10).

В данном Постановлении КС РФ прописывает второй признак реального характера хозяйственной операции – возмездный характер сделки. Товары должны быть реализованы и оплачены в соответствующем размере, то же касается и оказанных услуг, и выполненных работ. Суд исходил из общих положений гражданского права, в соответствии с которыми ни один разумный субъект гражданского оборота не передает имущество либо денежные средства безвозмездно. Более того, подобное поведение прямо противоречит нормам ГК РФ о коммерческих юридических лицах как преследующих извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (ст. 50 ГК РФ), в связи с чем в отношении их деятельности признак безвозмездности сделок тем более привлекает внимание в силу незаконности таких действий.

Наибольшее количество ссылок за 2004-2006 гг. в судебных актах на Определение № 169-О использовал Арбитражный суд Северо-Западного округа – 124 судебных акта, а также Арбитражный суд Московского округа (42 судебных акта).

В этих судебных актах виден анализ не только фиктивности сделок и направленности их на уход от налогов, но и анализ признаков недобросовестности в поведении налогоплательщиков (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.10.2006 по делу № А05-1984/2006-18). Таким образом, нормы о реальном характере хозяйственных операций с течением времени все больше формировались с точки зрения развития их признаков.

Спустя 2 года Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации выносит Постановление № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»[[11]](#footnote-11) (Далее – Постановление № 53), которое на долгий период времени стало основой для разрешения споров с использованием признака нереальности хозяйственной операции. П. 4 и п. 9 Постановления № 53 указывали, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком не в связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Суд устанавливает наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Подробнее данное Постановление будет рассмотрено в параграфе 1.2 настоящего исследования.

Таким образом, с течением времени вопрос реальности затрат налогоплательщика для целей налогообложения стал важной частью исследования высшими судами правовой природы и существа сделок налогоплательщика для целей налогообложения. Такой подход вытекает из принципа экономической обоснованности налога, закрепленного в п. 3 ст. 3 и ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации[[12]](#footnote-12) (Далее – НК РФ). Однако долгое время в НК РФ отсутствовали нормы о реальном характере хозяйственных операций, будучи подкрепленными лишь практикой применения КС РФ и ВАС РФ общих принципов налогового права.

К 2006 году судебной практикой была сформирована позиция о необходимости проверки реального характера хозяйственных операций налогоплательщиков; реальный характер включает в себя, во-первых, отчуждение имущества, которое принадлежит налогоплательщику, во-вторых, возмездный характер исполнения сделки, и, в-третьих, направленность действий налогоплательщика на уход от налогов, то есть наличие признаков недобросовестности в поведении налогоплательщика.

Таким образом, судебная практика, шаг за шагом, формировала понятие реального характера хозяйственных операций путем установления их признаков, сталкиваясь с новыми проблемами правоприменения и пытаясь урегулировать их.

## 1.2. Регулирование признака реальности хозяйственных операций Постановлением Пленума ВАС РФ № 53

Более 10 лет (с 2006 по 2017 гг.) основное регулирование вопросов обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, в том числе признака реальности хозяйственных операций, опиралось на уже упомянутое Постановление № 53.

В п. 1 Постановления № 53 было указано на необходимость применения презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики, а также прописана дефиниция налоговой выгоды. Таким образом, бремя доказывания фактов недобросовестности налогоплательщика было возложено на налоговый орган.

Постановлением № 53 также было указано, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, например, 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.

Однако спустя год, в 2007, КС РФ в Определении № 320-О-П[[13]](#footnote-13) указал, что так как налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, то обоснованность расходов, которые уменьшают полученные доходы для целей налогообложения, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Важным пунктом Постановления № 53 в контексте заявленной темы исследования является п. 4, в котором указано, что налоговая выгода, полученная налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной экономической деятельности, не может быть признана обоснованной. При этом если налогоплательщик имел возможность достичь такого же экономического результата с получением меньшей налоговой выгоды, то такая на этом основании налоговая выгода не может быть признана необоснованной. Данный пункт коррелирует с позицией, изложенной в Определении КС РФ № 320-О-П от 04.06.2007.

Далее пункт 4 дополняется следующими признаками свидетельства существования необоснованной налоговой выгоды:

1. Налогоплательщик не имел физической возможности осуществлять указанные операции с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов.
2. Имело место отсутствие условий для достижения результатов экономической деятельности ввиду отсутствия персонала (управленческого или технического), основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.
3. Налогоплательщик учел лишь тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, тогда как для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций.
4. Товар не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Если судами обнаруживается свидетельство о групповой согласованности операций (в случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей), то судам необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Важно отметить, что п. 6 Постановления № 53 прописан список обстоятельств, которые лишь в совокупности с ранее указанными могут быть признаны судом свидетельствующими о существовании необоснованной налоговой выгоды, а именно:

* 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.

Важно отметить, что п. 9 Постановления № 53 содержит положение о том, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Согласно п. 10 Постановление № 53, факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Постановление № 53 было настолько необходимым, что с момента его опубликования и по настоящее время его положения использовались практически в каждом судебном акте, так или иначе затрагивающем вопросы получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, в Постановлении № 53 упоминается о необходимости установления признака реального характера хозяйственных операций с указанием на такие признаки как невозможность реального осуществления указанных операций, отсутствие необходимых условий для их совершения, учет для целей налогообложения лишь определенных, а не всех возможных хозяйственных операций. И при этом, на наш взгляд, более значительный упор в нем делается на необходимость проверки контрагента, соблюдения должной осмотрительности, а также целесообразность и экономическую обоснованность хозяйственных операций.

Однако, несмотря на отличие правовых позиций, изложенных в Постановлении № 53, от современного регулирования признака реальности хозяйственных операций в налоговом праве, пункты Постановления № 53 применялись практически в каждом судебном акте, имеющем отношение к выявлению необоснованной налоговой выгоды и определении реального характера хозяйственных операций.

Из этого следует вывод, что Постановление № 53 стало актуальным и давно назревшим актом, регулирующим проблемную в законодательстве область.

Таким образом, более 20 лет в Российской Федерации отсутствовали нормы о реальном характере хозяйственных операций в целях налогообложения. При этом положения о признаке реального характера хозяйственных операций формировались достаточно долго. Первоначально суды полагали допустимым доказательство в виде проверки первичной и бухгалтерской документации, позднее КС РФ указал на необходимость встречного исполнения обязательств (фактическую оплату операции) для возмещения НДС и налога на прибыль. И лишь в 2007 г. было опубликовано Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53, которое более 10 лет являлось фактически единственным целостным актом, регулирующим действия сторон налоговых правоотношений относительно необоснованной налоговой выгоды, и, в том числе, признака реального характера хозяйственных операций.

# ГЛАВА 2. ПРИЗНАК РЕАЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## 2.1. Реальность хозяйственных операций в современном налоговом праве (ст. 54.1 НК РФ)

На настоящий момент реальность хозяйственных операций регулируется законодательно. Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»[[14]](#footnote-14) была введена ст. 54.1 НК РФ.

В соответствии с п. 1 данной статьи, 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.

В случае, если такие искажения отсутствуют, законодатель устанавливает 2 признака признающегося реальным характера хозяйственных операций, которые должны иметь место одновременно для правомерного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы:

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

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

Пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ в какой-то мере аналогичен пункту 2 ст. 170 ГК РФ (притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила). Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ фактически устанавливает специальную норму о притворной сделке относительно получения необоснованной налоговой выгоды. Ибо в случае, когда лицо совершает сделку только для того, чтобы необоснованно получить налоговую выгоду, оно создает фиктивные документы, смысл которых, в первую очередь, направлен не на получение товара или услуги (это может являться второстепенной целью либо не иметь места вовсе), а на экономию денежных средств путем уменьшения налоговой базы, то есть на получение необоснованной налоговой выгоды.

Пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, в свою очередь, устанавливает конкретные признаки реального характера хозяйственной деятельности, которые должны иметь место одновременно для таковой характеристики сделки.

При этом важно помнить, что подписание документов неуполномоченным или неустановленным лицом, нарушение законодательства, наличие возможности получения 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 (п. 3 ст. 54.1 НК РФ).

Таким образом, можно выделить основные признаки реального характера хозяйственной деятельности:

1. Добросовестность налогоплательщика (недопущение искажений сведений).
2. Цель сделки имеет характер, не связанный с уклонением от налогов или получения необоснованной налоговой выгоды и обязательство исполнено всеми заявленными сторонами сделки (при отсутствии искажения сведений).

В Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»[[15]](#footnote-15) (Далее – Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@) указано, что статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении № 53, а представляет собой новый, то есть иной, подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Однако следует отметить, что далеко не все правоприменители и ученые согласны с изложенной позицией. Например, В.В. Бациев полагает, что материальные правила ст. 54.1 НК РФ не устанавливают новых правил и требований[[16]](#footnote-16).

КС РФ в Определении от 29.09.2020 № 2311-О[[17]](#footnote-17) также не согласился с указанным подходом ФНС России и указал, что ст. 54.1 НК РФ лишь конкретизирует механизм налогового контроля, который уже применялся.

В 2021 году ФНС России в Письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@[[18]](#footnote-18) сослалась на Определение КС РФ от 29.09.2020 № 2311-О, соглашаясь таким образом с позицией об отсутствии нового подхода при введении ст. 54.1 НК РФ, и соглашаясь с позицией конкретизации уже существующего подхода.

Авторы закона в пояснительной записке к закону, устанавливающему ст. 54.1 НК РФ, отметили, что новые нормы «родились» на основании положений Постановления № 53. Смысл нового закона – определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов или применении вычетов. Сопутствующая этому цель – устранить с рынка «фирмы-однодневки». Таким образом, с точки зрения авторов закона, норма 54.1 НК РФ защищает добросовестных налогоплательщиков от необоснованных и недоказанных претензий со стороны налоговых органов. На последних же закон возлагает бремя доказывания обстоятельств неправомерного сокращения налогов.

Наиболее важным изменением стало то, что законодатель в принципе определил круг действий налогоплательщика, которые считаются злоупотреблением права, что ранее на законодательном уровне отсутствовало.

При этом важно учитывать, что полномочия налоговых органов не просто не были расширены, но и, из-за установления состава правонарушений налогоплательщиков, были даже фактически сокращены. Теперь благодаря ст. 54.1 НК РФ налоговый орган с 2017 года не вправе доначислять налогоплательщику налоги на том основании, что:

* первичные документы со стороны контрагента подписаны неустановленным лицом;
* контрагент не уплачивает налоги или платит их в минимальном размере;
* налогоплательщик имел возможность получить тот же результат посредством совершения иной сделки.

Кроме того, в силу вступил специальный п. 5 ст. 82 НК РФ, в соответствии с которым бремя доказывания обстоятельств, указанных в ст. 54.1 НК РФ, возложено на налоговые органы уже на законодательном уровне. Подобные изменения приняты, несомненно, в пользу налогоплательщиков.

Таким образом, как отмечают А.В. Серебряков и Е.В. Тимофеев[[19]](#footnote-19), несмотря на появление в российском налоговом праве ст. 54.1 НК РФ, остались неизменными две особенности:

* применимость общей антиуклонительной нормы к различным категориям споров;
* бремя доказывания налогового правонарушения возлагается на налоговый орган.

Следует отметить, что в тексте ст. 54.1 НК РФ, в отличие от п. 1 Постановления № 53, не была закреплена презумпция добросовестности, в связи с чем на практике начали возникать противоречия, которые будут рассмотрены в главе 3 настоящего исследования.

Как было указано ранее, в тексте ст. 54.1 НК РФ, в отличие от п. 1 Постановления № 53, не была закреплена презумпция добросовестности, в связи с чем на практике начали возникать противоречия. В Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ высказана позиция, что ст. 54.1 НК РФ не расширила полномочия налогового органа по сбору доказательств.

Однако уже в 2018 ФНС России выпускает Письмо № ЕД-4-2/889 «О рассмотрении обращения»[[20]](#footnote-20), в котором указывает, что понятие «добросовестность», как и иные понятия, указанные в Постановлении № 53, не должны быть использованы после вступления в силе ст. 54.1 НК РФ.

В 2019 году ФНС России выпускает Письмо № ЕД-4-1/20922@ от 11.10.2019[[21]](#footnote-21), в котором снова ссылается на отсутствие положений о расширении полномочий налогового органа по сбору доказательств, но уже делает из этого вывод о сохранении силы презумпции добросовестности налогоплательщика.

Таким образом, на законодательном уровне презумпция добросовестности не закреплена, а ФНС России выпускает разъяснения разного содержания на этот счет, однако в судопроизводственной практике презумпция добросовестности признается, хоть и существует отличающиеся друг от друга аргументация: в каких-то делах суды ссылаются на положения Постановления № 53 (например, дело № А29-11218/2019[[22]](#footnote-22)), а в иных – на п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании неустранимых сомнений в пользу налогоплательщика (например, дело № А32-41172/2019[[23]](#footnote-23)).

На практике также возникал вопрос о действии ст. 54.1 НК РФ во времени. С одной стороны, п. 3 ст. 5 НК РФ предусматривает обратную силу закона в случае принятия закона об установлении дополнительных гарантий, а ст. 54.1 НК РФ воспринимается как устанавливающая гарантии налогоплательщику. Однако КС РФ в Определении от 29.09.2020 № 2311-О указал, что ст. 54.1 НК РФ может применяться только к налоговым проверкам, назначенным после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, то есть после 19 августа 2017 года, что 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 НК РФ. Из указанного следует, что КС РФ поставил точку в вопросе о сроках применения положений ст. 54.1 НК РФ.

Таким образом, лишь в 2017 году законодатель ввел в Налоговый кодекс статью 54.1, которая впервые за весь законодательный период регулирования налоговых правоотношений устанавливает признаки реального характера хозяйственных операций для целей выявления необоснованной налоговой выгоды. Ст. 54.1 НК РФ не просто законодательно закрепила позиции, выработанные судебной практикой. Данная статья привнесла за собой новый подход к самому понятию необоснованной налоговой выгоды и впервые прописывает состав правонарушения, указывая на признаки конкретные реального характера хозяйственных операций. При новом подходе остались неизменными, во-первых, применимость общей антиуклонительной нормы к различным категориям споров; и, во-вторых, бремя доказывания налогового правонарушения возлагается на налоговый орган. Презумпция добросовестности налогоплательщика не была закреплена законодательно, однако ФНС России подтверждает неизменность ее применения в своих Письмах, а судебная практика применяет ее со ссылкой на п. 7 ст. 3 НК РФ.

## 2.2. Обстоятельства ст. 54.1 НК РФ

Запрет на искажение налогоплательщиком сведений, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности, как было указано ранее, закреплен в п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Как уточнено в Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, при обвинении налогоплательщика в нарушении п. 1 ст. 54.1 НК РФ в первую очередь должна быть доказана вина самого налогоплательщика. Таким образом, наказанию должно подлежать лишь сознательное искажение документации, то есть лицо должно осознавать противоправный характер своих действий или бездействия, желать либо сознательно допускать наступление вредных последствий таких действий или бездействия (п. 2 ст. 110 НК РФ). При этом, как указано в Письме ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@[[24]](#footnote-24), непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Искажение, согласно Письма ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, может проявляться в следующих действиях:

1. Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни или совокупности таких фактов.
2. Искажение сведений об объектах налогообложения.
3. Неправильное применение налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима.
4. Манипулирование статусом налогоплательщика.
5. Умышленные действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом.

В случае, если налоговым органом не будет доказан умысел лица по искажению таких фактов или документации, действия налогоплательщика будут считаться ошибочными, а значит, неприменимыми к положениям п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Примерами искажения сведений могут являться:

* создание схемы «дробления бизнеса» для неправомерного применения специальных режимов налогообложения;
* совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
* создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
* нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, связанных с нереальностью исполнения сделки, может быть отнесено, например, вовлечение в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

При этом сам по себе факт подконтрольности контрагентов не указывает автоматически на факт существования нереального характера хозяйственной операции. Подконтрольность является лишь косвенным доказательством, имеющим значение в совокупности с иными обстоятельствами, свидетельствующими о ничтожности операций.

Из вышеуказанного следует, что при доказывании искажения сведений (в том числе нереального характера хозяйственных операций) необходимо доказать совокупность следующих обстоятельств:

1. Существо искажения (в случае доказывания нереального характера хозяйственных операций это может быть мнимый или притворный характер сделки).
2. Причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями.
3. Умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц).

В отсутствие хотя бы одного из указанных обстоятельств налогоплательщику нельзя вменить п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Например, в деле № А48-6252/2020[[25]](#footnote-25) было установлено искажение сведений, направленных на завышение затрат по налогу на прибыль и увеличение налогового вычета по НДС, в виде представления в налоговый орган фиктивных документов, не подтверждающих реального совершения хозяйственных операций по выполнению работ спорным контрагентом, на основании чего было признано законным решение налоговой инспекции о привлечении к ответственности налогоплательщика по п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Таким образом, искажение документов или сведений налогоплательщиком в первую очередь должно быть совершенно умышленно. Кроме того, налоговый орган обязан доказать существо искажения (нереальный характера хозяйственных операций: например, мнимость, притворный характер сделки), а также причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями.

Подпункты 1 и 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ работают в совокупности, то есть лишь их одновременное соблюдение дает налогоплательщику право на учет расходов и вычеты. При выявлении в действиях сторон сделок хотя бы одного обстоятельства, установленного п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налогоплательщик теряет право на учет расходов и вычеты по таким сделкам.

В качестве основной цели совершения сделки должна выступать разумная деловая цель, обоснованная с точки зрения предпринимательского риска, совершенна в своем интересе. Например, присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования к сделкам с разумной деловой целью навряд ли относится. В данном случае речь вполне может идти о налоговой экономии.

При выявлении налоговым органом факта постановки в качестве основной цели сделки налоговую экономию, а не получение результатов предпринимательской деятельности, налоговый орган доказывает отсутствие разумной цели и (или) существование схемы, созданной для уменьшения налоговых обязательств.

При этом само по себе получение налоговой экономии не является запретным с точки зрения налогового права, но запрещены именно те операции, которые, помимо получения налоговой экономии, еще и лишены экономического смысла.

Пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, в свою очередь, указывает не только на необходимость реального характера исполнения сделки контрагентом, но и на необходимость исполнения сделки тем контрагентом, который указан в первичных документах.

Для выявления факта исполнения сделки иным контрагентом или самим налогоплательщиком, налоговый орган собирает пояснения работников, проводит осмотр территории для понимания фактов наличия или отсутствия необходимого для исполнения сделки оборудования или территории, проводит инвентаризацию имущества, анализ баланса предприятия, истребует документы у контрагента и т.п.

Формальный документооборот по спорным сделкам (операциям) доказывается с помощью установления фактов обналичивания денежных средств налогоплательщиком или его подконтрольным лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков налоговым органам необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме (Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123).

В Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ также указывается, что под пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ подпадает и формальный документооборот с «техническими» компаниями, то есть с компаниями, не осуществляющими деятельность в своем интересе и на свой риск, не обладающими необходимыми активами, не выполняющими реальных функций, и принимающими на себя статус участников операций с оформлением документов от их имени в противоправных целях.

В качестве примера применения п. 2 ст. 54.1 НК РФ можно привести дело № А32-23798/2020[[26]](#footnote-26), в котором было установлено, что налогоплательщик (общество) путем использования агентского договора с индивидуальным предпринимателем переводил денежные средства на счет последнего без реального исполнения самого агентского договора, а денежные средства в размере более 97% впоследствии обналичивались. Более того, лицо в качестве индивидуального предпринимателя было зарегистрировано непосредственно перед заключением агентского договора с налогоплательщиком. Суд пришел к выводу, что основной целью сделки являлось получение необоснованной налоговой выгоды, а хозяйственные операции не были исполнены заявленным контрагентом. Действия налогоплательщика были квалифицированы по п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Решение суда первой инстанции вступило в силу.

Таким образом, при доказывании совершения налогоплательщиком правонарушения, установленного п. 2 ст. 54.1 НК РФ, необходимо доказать основную цель совершения сделки в виде получения налоговой экономии, а не в виде разумной деловой цели, и (или) тот факт, что сделка не исполнена заявленным контрагентом.

В качестве общего вывода к главе следует отметить, что в российском налоговом праве критерий реальности – это проявление более общей доктрины приоритета существа над формой. При его применении к фиктивным, мнимым сделкам и операциям налогоплательщика изменяются налогово-правовые последствия совершения указанных сделок и операций: налоговым органом доначисляются недоимки, пени и штрафы по налогам, при этом гражданско-правовая квалификация сделки и исполнения по ней (операций по сделке) не изменяется.

Сам факт установления признака реальной хозяйственной деятельности в тексте НК РФ доказывает не только факт существенного развития самого налогового права, но также и факт развития всего общества, ведь именно правоприменительная практика сформировала норму ст. 54.1 НК РФ: налоговые органы и налогоплательщики, указывающие на факт несправедливости в своих процессуальных документах, а также суды, обратившие внимание на эту несправедливость и не прошедшие мимо.

# ГЛАВА 3. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ О РЕАЛЬНОМ ХАРАКТЕРЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

## 3.1. Налоговая реконструкция

Статься 54.1 НК РФ существенно отличается от положений Постановления № 53, и при этом является недостаточно конкретизированной, из-за чего на практике возникают проблемы ее применения из-за существующих теперь правовых пробелов.

Положения ст. 54.1 НК РФ не только не разрешили проблему налоговой реконструкции (необходимость учета реально понесенных затрат налогоплательщика и определения действительных налоговых обязательств в случае доначислений налогов в рамках налоговых проверок), но и, на наш взгляд, усугубили ее.

До вступления в силу ст. 54.1 НК РФ идея налоговой реконструкции формировалась судебной практикой. Так, в Определении ВАС РФ от 15.04.2011 по делу № A76-39977-2009[[27]](#footnote-27), суд со ссылкой на ст. 89 НК РФ указал, что налоговый орган при доначислении единого социального налога должна была уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль, так как целью проведения налоговой проверки является установление действительных налоговых обязательств налогоплательщика.

Позднее в Определении ВС РФ от 30.11.2016 по делу № А40-126568/2015[[28]](#footnote-28) было определено со ссылкой на пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ и пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ, что налоговый орган был обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога на добычу полезных ископаемых.

Таким образом, налоговая реконструкция применялась судами ввиду существования в судебных актах указания на необходимость ее применения. Однако отсутствие закрепления обязательной силы налоговой реконструкции в ст. 54.1 НК РФ привело к сомнениям относительно необходимости ее применения.

13.12.2019 Минфин России выпустило Письмо № 01-03-11/97904[[29]](#footnote-29), в котором указало на тот факт, что так как в ст. 54.1 НК РФ не установлена налоговая реконструкция, то нарушение норм этой статьи должно вести к отказу в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль.

Позицию Минфина России в 2020 году поддержал Арбитражный суд Пермского края[[30]](#footnote-30), отказав налогоплательщику в праве на вычет по НДС ввиду того, что поставка товаров осуществлялась в реальности лицами, которые не являлись налогоплательщиками НДС. Однако Арбитражный суд Уральского округа[[31]](#footnote-31) отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции[[32]](#footnote-32), указав на формальный характер толкования положений ст. 54.1 НК РФ судами.

Таким образом, суды, которые не подходят к разрешению споров формально, применяют ст. 54.1 НК РФ в совокупности с иными нормами НК РФ и Конституции РФ[[33]](#footnote-33), чтобы иметь возможность устранить существующие правовые пробелы. Это четко видно на примере дела № А72-19437/2019 (решение Арбитражного суда Ульяновской области от 05.11.2020)[[34]](#footnote-34).

В данном деле налоговым органом были исключены из состава документально подтвержденных расходов расходы по сделкам налогоплательщика с ООО «Конкорд» и отказано в получении налогового вычета по НДС ввиду того, что товар был поставлен налогоплательщику иными лицами, а не ООО «Конкорд».

Налоговый орган установил, что руководители контрагента ООО «Конкорд» являются номинальными, подписи на документах выполнены не руководителями контрагента, а иными лицами, а также ООО «Конкорд» не могло самостоятельно осуществить поставку заявленных товарно-материальных ценностей (каменного угля, металлических банок, крышек; гофротары, этикеток, плавленного сыра и т.д.), так как у ООО «Конкорд» отсутствовали основные средства, транспорт, офисные, производственные или складские помещений.

Налоговый орган также установил, что доля расходов ООО «Конкорд», уменьшающих доходы по налогу на прибыль составляет 99,9%, а все приобретенные у ООО «Конкорд» товары поступали по товарно-транспортным накладным от прямых производителей продукции (минуя ООО «Конкорд») напрямую в адрес налогоплательщика. В то же время работники налогоплательщика не знают о взаимоотношениях с указанным контрагентом, и при этом последний является подконтрольной налогоплательщику организацией.

Таким образом, налоговый орган указал на непредставление налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические затраты по приобретению товара у реальных поставщиков (а не у ООО «Конкорд»), что исключает возможность определения расчетным способом налоговой обязанности налогоплательщика.

Совокупность указанных фактов убедила суд в наличии у налогоплательщика такой цели совершения сделки как получение налоговой экономии, путем оформления заведомо фиктивных документов, получение вычета по НДС и завышение расходов по налогу на прибыль. И ввиду этого налоговый орган правомерно привлек к ответственности налогоплательщика по п. 3 ст. 122 НК РФ.

В получении налоговых вычетов налоговый орган со ссылкой на ст. 54.1 НК РФ отказал налогоплательщику ввиду представления последним фиктивных документов с ООО «Конкорд». Таким образом, налоговый орган полностью исключил из состава расходов налогоплательщика затраты на приобретение товаров.

Однако суд принял иное решение. Он посчитал, ссылаясь на п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57[[35]](#footnote-35), а также на Определение КС РФ от 29.09.2020 № 2311-О[[36]](#footnote-36), что отсутствует необходимость отказа в получении налогоплательщиком налоговых вычетов, так как налоговый орган не учитывает реальных расходов налогоплательщика. Несмотря на то, что сделки между налогоплательщиком и ООО «Конкорд» являлись мнимыми, то есть не носили реальный характер, налогоплательщик реально приобрел товары у третьих лиц по стоимости, которая подтверждена самим налоговым органом, а сама операция была совершена, то есть так же носила реальный характер. При этом в обязанности налогового органа, в том числе, входит определение реального размера доходов и расходов налогоплательщика, соответственно, расходы налогоплательщика (реально) или ООО «Конкорд» (формально) на приобретение товаров должны быть учтены при формировании налоговой базы налогоплательщика.

Судами апелляционной[[37]](#footnote-37) и кассационной[[38]](#footnote-38) инстанций решение суда первой инстанции оставлено без изменений.

Таким образом, в данном деле, несмотря на наличие в материалах дела доказательств наличия в действиях налогоплательщика и его контрагента обоих признаков, закрепленных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ, суд все же посчитал необоснованным исключение расходов налогоплательщика из налоговой базы, ссылаясь на общий принцип налогового права об экономической обоснованности налога.

Из этого следует, что суд фактически применил положения о транзитном характере перечисления денежных средств, как бы исключив ООО «Конкорд» из цепочки сделок и посчитав расходы налогоплательщика в отношении с третьими лицами, неподконтрольными ему, подлежащими включению в налоговую базу.

Данный вывод суда основан на дискреции последнего в виде применении аналогии права (принципов права), тогда как формальное применение ст. 54.1 НК РФ привело бы к исключению указанных расходов из налоговой базы налогоплательщика. Суд, принимая указанное решение, обратил внимание именно на наличие реального характера совершения сделки с третьими лицами, даже признав при этом в качестве основной цели совершения сделки с ООО «Конкорд» получение необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что отсутствие в ст. 54.1 НК РФ пункта о неприменении п. 1 и п. 2 ст 54.1 НК РФ при установлении реальности затрат налогоплательщика влечет за собой необходимость использования дискреции суда и аналогии права для устранения указанного пробела в налоговом законодательстве.

Более того, важно учесть, что суд в мотивировочной части Решения по делу № А72-19437/2019, обосновывая необходимость включения затрат на товары в налоговую базы, сослался на ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ и Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012, то есть на общие положения конституционного и налогового права, а также на постановление 9-тилетней давности. Единственный современный нормативный акт, на который можно увидеть ссылку в настоящем Решении – это Определение от 29.09.2020, который указывает на то, что норма 54.1 НК РФ лишь конкретизирует механизм налогового контроля, установленного ранее, что, следует отметить, прямо противоречит подходу ФНС России, изложенному в Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, который указывает на факт применения нового подхода к регулированию необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, на сегодняшний отсутствует не только норма права, но и какие-либо разъяснения высших судов относительно возможности применения норм о транзитном характере перечисления денежных средств в отношении подконтрольных компаний для целей формирования налоговой базы, а именно эти нормы и применил суд в деле № А72-19437/2019.

Данный факт является существенной проблемой для реализации принципа единства судебной практики в Российской Федерации, так как необходимость применения принципов права в указанной ситуации является неочевидной, а судебная практика еще не пришла к единому пути разрешения подобных споров, в связи с чем судьи могут формально подходить к данной ситуации и исключать расходы из налоговой базы ввиду соблюдения указанных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ признаков.

Важно также учитывать, что ст. 54.1 НК РФ позволяет получить налоговую экономию лишь при одновременном соблюдении двух условий – основной целью сделки не является получение необоснованной налоговой выгоды и сделка исполнена заявленным контрагентом. При всем этом сведения относительно хозяйственных операций не должны быть сознательно искажены налогоплательщиком. Таким образом, даже наличие в действиях налогоплательщика хотя бы одного из трех указанных обстоятельств влечет за собой невозможность уменьшения налоговой базы и (или) суммы налога.

Однако в деле № А72-19437/2019 имели место все три обстоятельства, указанные в ст. 54.1 НК РФ, и при этом суд дал возможность налогоплательщику уменьшить налоговую базу, а суды второй и третьей инстанции поддержали данное решение.

Из этого следует, что на данный момент законодательство и судебная практика существенно расходятся в своих подходах. Судебной практикой попросту игнорируются жесткие рамки ст. 54.1 НК РФ, и, на взгляд автора, подход, примененный в деле № А72-19437/2019, является правильным, так как факт реальности сделки (перечисления денежных средств и получение товара) является более значимым, нежели факт указания не того контрагента в первичных документах.

Смысл уменьшения налоговой базы заключается в предоставлении налогоплательщику возможности сократить налоговые расходы и продолжать заниматься бизнесом в будущем, тогда как ст. 54.1 НК РФ в ее настоящем виде фактически наказывает налогоплательщика за указание иного контрагента в первичных документах.

Разумеется, факт фальсификации документов не должен оставаться безнаказанным, однако законодательство Российской Федерации содержит нормы, запрещающие такие деяния (например, ст. 172.1 Уголовного кодекса РФ[[39]](#footnote-39) «Фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации»), в связи с чем, на наш взгляд, отсутствует необходимость введения дублирующих норм в НК РФ.

На основании изложенного полагаем, что признак реальности хозяйственных операций должен ставиться во главу угла и при его доказанности п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ не должны быть использованы, хотя перерасчет уплаченных по сделке сумм (с нереальных на реальные) должен иметь место быть.

Таким образом, существенной проблемой применения ст. 54.1 НК РФ на данный момент является неопределенное положение налоговой реконструкции. Суды, формально подходящие к разрешению споров о необоснованной налоговой выгоде, не применяют положения о необходимости определения реального размера налога, тогда как суды, рассматривающие дело при углублении в сущность спора, определяют такой размер. Ввиду существования обязанности налогового органа определять реальный размер налогового обязательства, и отсутствия на данный момент закрепления налоговой реконструкции законодательно, полагаем необходимым рассмотрение вопроса о введении в ст. 54.1 НК РФ пункта о неприменении п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ при установлении реального характера затрат налогоплательщика (хоть и с иным контрагентом) и возможности определения размера налоговых обязательств.

## 3.2. Проблема квалификации и неопределенность в применении положений о необоснованной налоговой выгоде

Проблемой реализации ст. 54.1 НК РФ на данный момент является то, признак реальности хозяйственных операций выражен одновременно в двух пунктах статьи: п. 1, устанавливающий запрет на искажение сведений налогоплательщика (как мы помним, один из примеров искажения сведений – нереальность хозяйственной операции[[40]](#footnote-40)) и пп. 1 п. 2, устанавливающий обязанность налогоплательщика совершать сделки, в которых в качестве основной цели их совершения не будет фигурировать получение налоговой выгоды.

Во-первых, на элементарном примере можно увидеть существование проблемы применения пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ (основной целью сделки не должно являться неуплата или зачет налогов). Неясно, как суду следует расценивать ситуацию, при которой налогоплательщик совершает сделку в основном ради сокращения налогового бремени в определенном периоде, однако сделка носит реальный характер. Например, лицо закупает товар в определенном налоговом периоде, чтобы сократить размер налоговой базы, и при этом с точки зрения эффективного управления данные товары должны бы были быть закуплены в следующем периоде (например, налогоплательщик кредитуется ради закупки данных товаров).

Разумеется, если закупка данных товаров соответствует виду деятельности компании, а налоговый орган не имеет права расценивать действия предпринимателя с точки зрения эффективности управления, то применение пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ в данном случае, казалось бы, исключено. Однако формально пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ нарушен, ибо основная цель совершения сделки – неуплата или зачет налогов. С учетом того, что суд, в отличие от налогового органа, имеет право расценивать действия налогоплательщика с точки зрения их экономической целесообразности, то вопрос остается открытым: будет ли иметь смысл в данном случае факт реальности исполнения налогоплательщиком сделки, которая в первую очередь была направлена на неуплату или зачет налогов.

Однако данная ситуация, скорее, исключение из правила, так как маловероятна ситуация, при которой налогоплательщик находит значительную сумму денежных средств на приобретение товара, не имея при этом возможности уплатить налог, который в процентном соотношении значительно ниже расходов на приобретение товаров. В основном пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, вероятно, имеет ввиду сделки нереальные, или, используя нормативную лексику из гражданского права, мнимые.

В таком случае возникает вопрос о том, на каком основании налоговый орган должен отказывать в уменьшении или зачете налога при наличии доказательств факта нереальности сделки – на основании п. 1 ст. 54.1 НК РФ (как искажение сведений) или на основании пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ (по цели сделки в виде получения необоснованной налоговой выгоды).

Данный факт отмечен и доктринально. И. Иванова и Ю. Счастливый указывают, что в большинстве случаев налогоплательщикам вменяется пункт 1 статьи 54.1 НК РФ, при этом наблюдается тенденция, при которой налоговыми органами допускаются часто методологические ошибки при квалификации правонарушения, что связано с непониманием работниками налоговых органов сущности того или иного положения[[41]](#footnote-41).

Существование указанной проблемы подтверждается и при анализе судебной практики. Например, в указанном ранее деле № А48-6252/2020 представление фиктивных документов по нереальным хозяйственным операциям квалифицировано и налоговым органом, и судом по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, тогда как в рамках рассматриваемого ранее дела № А72-19437/2019 абсолютно аналогичные действия налогоплательщика квалифицированы налоговым органом в соответствии с п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Таким образом, необходимо уточнить, по какому из пунктов статьи 54.1 НК РФ необходимо квалифицировать нереальные хозяйственные операции – по п. 1 либо по пп.1 п. 2. На наш взгляд, более логичной представляется квалификация таких действий по пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, так как нереальные сделки проводятся именно с целью получения необоснованной налоговой выгоды, что и закрепляет пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, тогда как искажение сведений более подходит в ситуациях искажения сведений об объекте налогообложения, размере налогового обязательства и т.п.

Существенным обстоятельством для применения ст. 54.1 НК РФ является и сложность ее использования при уже существующем регулировании необоснованной налоговой выгоды, что проявляется как в ее непонимании налогоплательщиками и налоговыми органами, так и в самом характере применения ее судами. Так как Постановление Пленума № 53, как и любое разъяснение ВАС РФ, сохраняет свою силу до его отмены Пленумом Верховного Суда Российской Федерации[[42]](#footnote-42), а такой отмены не было, то суды на сегодняшний день редко применяют только ст. 54.1 НК РФ, чаще суды ссылаются и на ст. 54.1 НК РФ, и на положения Постановления Пленума № 53 одновременно, если налоговым органом в решении была дана квалификация действий налогоплательщика по ст. 54.1 НК РФ.

Например, в рамках дела № А02-2103/2019[[43]](#footnote-43), налоговым органом указывалось, что ООО «Лукрум» не соблюдены условия пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, а именно, получена налоговая экономия по взаимоотношениям с ООО «Новотех», обязательства по которым фактически исполнены физическими лицами, не являющимися плательщиками НДС. Суд согласился с позицией налогового органа, приняв доказательства, полученные в ходе выездной проверки. При этом суд, согласившись с налоговым органом относительно квалификации правонарушения по пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, все же применил положения Постановления № 53 ввиду того, что последний содержит расширенный перечень обстоятельств, указывающих на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе прямо указывает на невозможность реального исполнения хозяйственных операций. Аналогичную позицию заняли и суды апелляционной[[44]](#footnote-44) и кассационной[[45]](#footnote-45) инстанции, применяя одновременно положения статьи 54.1 НК РФ и Постановления № 53.

Одновременное применение ст. 54.1 НК РФ и Постановления № 53 можно увидеть и в иных судебных актах (дело № А55-38844/2019[[46]](#footnote-46), дело № А32-57212/2019[[47]](#footnote-47) и др.).

С одной стороны, отмена Постановления № 53 разрешит проблему некой коллизионности регулирования, однако разрешит ее крайне грубо. Тот факт, что на данный момент суды, несмотря на существование ст. 54.1 НК РФ, все еще обращаются к положениям Постановления № 53, означает недостаточность регулирования данной сферы новыми нормами. В таком случае, вероятно, есть смысл отменить действие лишь тех положений Постановления № 53, которые противоречат ст. 54.1 НК РФ.

Таким образом, во-первых, в практике правоприменения существует проблема квалификации правонарушений по конкретному пункту ст. 54.1 НК РФ, так как два положения – п. 1 и пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ – фактически устанавливают один и тот же состав правонарушения – отсутствие реального характера совершения хозяйственной операции. Полагаем, данная проблема может быть разрешима путем вынесения дополнительных разъяснений со стороны ФНС России с исключением из списка примеров искажения сведений факта нереального характера хозяйственной операции.

Во-вторых, на практике все еще имеет место правовая неопределенность относительно применения положений Постановления № 53 после вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ, несмотря на признание регулирования ст. 54.1 НК РФ принципиально новым подходом. Полагаем, с учетом частого обращения практики к положениям Постановления № 53, для разрешения проблем коллизионности необходимо отменить действие лишь тех положений Постановления № 53, которые противоречат новому подходу, а именно ст. 54.1 НК РФ.

В качестве вывода к главе следует сказать, что новый подход к регулированию является, несомненно, более справедливым по отношению к оценке действий налогоплательщика, однако на данный момент существуют проблемы правоприменения, требующие скорейшего разрешения.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате исследования автором были сделаны следующие выводы:

1. Лишь в 2017 году законодатель ввел в Налоговый кодекс статью 54.1, которая впервые за весь законодательный период регулирования налоговых правоотношений устанавливает признаки реального характера хозяйственных операций для целей выявления необоснованной налоговой выгоды. Ст. 54.1 НК РФ не просто законодательно закрепила позиции, выработанные судебной практикой. Данная статья привнесла за собой новый подход к самому понятию необоснованной налоговой выгоды и впервые прописывает состав правонарушения, указывая на признаки конкретные реального характера хозяйственных операций. При новом подходе остались неизменными, во-первых, применимость общей антиуклонительной нормы к различным категориям споров; и, во-вторых, бремя доказывания налогового правонарушения возлагается на налоговый орган. Презумпция добросовестности налогоплательщика не была закреплена законодательно, однако ФНС России подтверждает неизменность ее применения в своих Письмах, а судебная практика применяет ее со ссылкой на п. 7 ст. 3 НК РФ.
2. В российском налоговом праве критерий реальности – это проявление более общей доктрины приоритета существа над формой. При его применении к фиктивным, мнимым сделкам и операциям налогоплательщика изменяются налогово-правовые последствия совершения указанных сделок и операций: налоговым органом доначисляются недоимки, пени и штрафы по налогам, при этом гражданско-правовая квалификация сделки и исполнения по ней (операций по сделке) не изменяется.

Сам факт установления признака реальной хозяйственной деятельности в тексте НК РФ подтверждает существенное развитие не только налогового права, но также и всего общества, ведь именно правоприменительная практика сформировала норму ст. 54.1 НК РФ: налоговые органы и налогоплательщики, указывающие на факт несправедливости в своих процессуальных документах, а также суды, обратившие внимание на эту несправедливость.

1. Существенной проблемой применения ст. 54.1 НК РФ на данный момент является неопределенное положение налоговой реконструкции. Суды, формально подходящие к разрешению споров о необоснованной налоговой выгоде, не применяют положения о необходимости определения реального размера налога, тогда как суды, рассматривающие дело при углублении в сущность спора, определяют такой размер. Ввиду существования обязанности налогового органа определять реальный размер налогового обязательства, и отсутствия на данный момент закрепления налоговой реконструкции законодательно, полагаем необходимым рассмотрение вопроса о введении в ст. 54.1 НК РФ пункта о неприменении п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ при установлении реального характера затрат налогоплательщика (хоть и с иным контрагентом) и одновременной возможности определения реального размера налоговых обязательств и его применения.

Таким образом, признак реальности хозяйственных операций будет являться более приоритетным, чем установления п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ, что даст возможность применения налоговой реконструкции. При этом бремя доказывания реального размера налогового обязательства может быть возложено на самого налогоплательщика.

1. В практике правоприменения существует проблема квалификации правонарушений по конкретному пункту ст. 54.1 НК РФ, так как два положения – п. 1 и пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ – фактически устанавливают один и тот же состав правонарушения – отсутствие реального характера совершения хозяйственной операции. Полагаем, данная проблема может быть разрешима путем вынесения дополнительных разъяснений со стороны ФНС России с исключением из списка примеров искажения сведений факта нереального характера хозяйственной операции.

В качестве вывода следует сказать о том, что новый подход к регулированию необоснованной налоговой выгоды смещает акцент с необходимости проверки налогоплательщиком добросовестности контрагента в пользу реального характера совершения хозяйственных операций, что, несомненно, является более правильным с точки зрения распределения рисков налогоплательщика. Однако разрозненный характер судебной практики на данный момент не позволяет новому подходу работать в полной мере. Вероятно, ситуацию сможет прояснить появление новых разъяснений от контролирующих органов, которые устранили бы возможность спорного характера толкования статьи 54.1 НК РФ.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**Нормативные правовые акты и иные официальные документы**

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31 – Ст. 4398. – (ред. от 21.07.2014). – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
2. О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации : федеральный конституционный закон от 4 июня 2014 года № 8-ФКЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 23. – Ст. 2921. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая : от 30 ноября 1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (ред. от 16 декабря 2019 с изм. от 28.04.2020). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : от 05 августа 2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. от 24.04.2020). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
5. Уголовный кодекс Российской Федерации : от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
6. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Российская газета. – 2017. – № 160. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
7. О налоге на прибыль предприятий и организаций : Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 № 2116-1 // Российская газета. – 1992. – № 53. – (ред. от 26.06.1995). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
8. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)») : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ (утв. СК России, ФНС России) // – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
9. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
10. О рассмотрении обращения : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
11. О праве налогового органа сообщать сведения, содержащиеся в налоговых декларациях, в случае, если налогоплательщик дал согласие на признание таких сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
12. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
13. Письмо от 13 декабря 2019 года № 01-03-11/97904 : Министерство финансов Российской Федерации // Официальные документы. – 2020. – № 3. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».

**Материалы судебной практики**

1. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
2. Определение от 08.04.2004 г. № 169-О / Конституционный Суд Российской Федерации. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
3. Определение от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» / Конституционный Суд Российской Федерации – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
4. Определение от 15.04.2011 по делу № A76-39977-2009 / Высший арбитражный суд Российской Федерации // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3n8 (дата обращения: 02.05.2021).
5. Определение от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138, А40-126568/2015 / Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3kQ (дата обращения: 02.05.2021).
6. Определение от 29.09.2020 № 2311-О / Конституционный суд Российской Федерации. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
7. По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» / Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
8. Постановление от 14.07.1999 № КА-А40/2093-99 / Федеральный арбитражный суд Московского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление от 11.05.2000 № А82-214/99-А/1 / Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление от 02.10.2003 по делу № А28-2158/2003-93/15 / Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».
11. Постановление от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» / Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
12. Постановление от 11.10.2019 по делу № А50-17644/2019 / Семнадцатый Арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44f (дата обращения: 28.04.2021).
13. Постановление от 23.01.2020 по делу № А50-17644/2019 / Арбитражный суд Уральского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44b (дата обращения: 28.04.2021).
14. Постановление от 23.03.2021 по делу № А72-19437/2019 / Арбитражный суд Поволжского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/UbYbg (дата обращения: 30.04.2021).
15. Постановление от 18.06.2020 по делу № А02-2103/2019 / Седьмой арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcyhE (дата обращения: 02.05.2021).
16. Постановление от 19.06.2020 по делу № А29-11218/2019 / Второй арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3Zs (дата обращения: 02.05.2021).
17. Постановление от 16.10.2020 по делу № А02-2103/2019 / Арбитражный суд Западно-Сибирского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/Ucyfv (дата обращения: 02.05.2021).
18. Постановление от 30.12.2020 по делу № А72-19437/2019 / Одиннадцатый апелляционный арбитражный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/UbYWm (дата обращения: 30.04.2021).
19. Решение от 27.05.2019 по делу № А51-20054/2018 / Арбитражный суд Приморского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Umavj (дата обращения: 10.01.2021).
20. Решение от 10.07.2019 по делу № А50-17644/2019 / Арбитражный суд Пермского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44T (дата обращения: 28.04.2021).
21. Решение от 29.01.2020 по делу № А32-41172/2019 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3bq (дата обращения: 02.05.2021).
22. Решение от 20.02.2020 по делу № А02-2103/2019 / Арбитражный суд Республики Алтай // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcyUB (дата обращения: 02.05.2021).
23. Решение от 10.06.2020 по делу № А55-38844/2019 / Арбитражный суд Самарской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcytD (дата обращения: 02.05.2021).
24. Решение 14.09.2020 по делу № А32-57212/2019 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcywE (дата обращения: 02.05.2021).
25. Решение от 05.10.2020 по делу № А32-23798/2020 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud4Mi (дата обращения: 02.05.2021).
26. Решение от 30.10.2020 по делу № А48-6252/2020 / Арбитражный суд Орловской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud4Fe (дата обращения: 11.01.2021).
27. Решение от 05.11.2020 по делу № А72-19437/2019 / Арбитражный суд Ульяновской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: <https://clck.ru/UcJjB> (дата обращения: 28.04.2021).

**Специальная литература**

1. Васильева, Е.Г. Налоговая выгода: монография / Е.Г. Васильева – Москва. Юрлитинформ. – 2015. – 176 с.
2. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. … канд. юр. наук: 12.00.04 / Рос. гос. ун-т правосудия. – Москва. – 2019. – 303 с.
3. Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований / В.В. Бациев // Закон. – 2018. – № 11. – С. 6–14.
4. Бондарь Е.А., Бондарь Н.И. Критерии необоснованности налоговой выгоды в судебной практике / Е.А. Бондарь, Н.И. Бондарь // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России – 2020. – № 1 (49). – С. 103–108.
5. Брызгалин, А.В., Федорова, О.С., Королева, М.В., Смирнова, С.А. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2017 году / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, М.В. Королева, С.А. Смирнова // Налоги и финансовое право. – 2017. – № 1. – С. 11–108.
6. Голенев В.В. Действительная налоговая обязанность и налоговая выгода в связи с введением статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: анализ правоприменительных подходов арбитражных судов / В.В. Голенев // Юридическая наука. – 2020. – № 11. – С. 34–42.
7. Голенев В.В. Реальность сделок и хозяйственных операций в налоговом праве / В.В. Голенев // Адвокатская газета. Орган Федеральной палаты адвокатов РФ. – 2019. – URL: https://www.advgazeta.ru/mneniya/realnost-sdelok-i-khozyaystvennykh-operatsiy-v-nalogovom-prave/ (дата обращения: 25.12.2020).
8. Мирзоев Ю.С. Алгоритм разрешения споров, связанных с получением налоговой выгоды, с учетом статьи 54.1 НК РФ / Ю.С. Мирзоев // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2020. – № 11 (230). – С. 66–71.
9. Налоговые споры: топ самых распространенных налоговых претензий и способы защиты от них / Ю. Счастливый, И. Иванова // LegalAcademy. – URL: https://legalacademy.ru/sphere/post/nalogovye-spory-top-samyh-rasprostranennyh-nalogovyh-pretenzii-i-sposoby-zaschity-ot-nih (дата обращения: 02.05.2021).
10. Тимофеев Е.В., Серебряков А.В. Механизмы налоговой оптимизации: практика применения положений статьи 54.1 НК РФ // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2020. № 11 (230). С. 72–78.

1. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. … канд. юр. наук: 12.00.04 / Рос. Гос. ун-т правосудия. Москва. 2019. С. 3. [↑](#footnote-ref-1)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая : от 30 ноября 1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (ред. от 16 декабря 2019). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Голенев В. Реальность сделок и хозяйственных операций в налоговом праве / В. Голенев // Адвокатская газета. Орган Федеральной палаты адвокатов РФ. – 2019. – URL: https://www.advgazeta.ru/mneniya/realnost-sdelok-i-khozyaystvennykh-operatsiy-v-nalogovom-prave/ (дата обращения: 25.12.2020). [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление от 14.07.1999 № КА-А40/2093-99 / Федеральный арбитражный суд Московского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. О налоге на прибыль предприятий и организаций : Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 № 2116-1 // Российская газета. – 1992. – № 53. – (ред. от 26.06.1995). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановление от 11.05.2000 № А82-214/99-А/1 / Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление от 02.10.2003 по делу № А28-2158/2003-93/15 / Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Решение от 27.05.2019 по делу № А51-20054/2018 / Арбитражный суд Приморского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Umavj (дата обращения: 10.01.2021). [↑](#footnote-ref-9)
10. Определение от 8 апреля 2004 г. № 169-О / Конституционный Суд Российской Федерации. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : от 05 августа 2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. от 24.04.2020). – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Определение от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» / Конституционный Суд Российской Федерации – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Российская газета. – 2017. – № 160. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований / В.В. Бациев // Закон. – 2018. – № 11. – С. 8. [↑](#footnote-ref-16)
17. Определение от 29.09.2020 № 2311-О / Конституционный суд Российской Федерации. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-17)
18. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. Тимофеев Е.В., Серебряков А.В. Механизмы налоговой оптимизации: практика применения положений статьи 54.1 НК РФ // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2020. № 11 (230). С. 76. [↑](#footnote-ref-19)
20. О рассмотрении обращения : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-20)
21. О праве налогового органа сообщать сведения, содержащиеся в налоговых декларациях, в случае, если налогоплательщик дал согласие на признание таких сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-21)
22. Постановление от 19.06.2020 по делу № А29-11218/2019 / Второй арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3Zs (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-22)
23. Решение от 29.01.2020 по делу № А32-41172/2019 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3bq (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-23)
24. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с "Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ (утв. СК России, ФНС России) // – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-24)
25. Решение от 30.10.2020 по делу № А48-6252/2020 / Арбитражный суд Орловской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud4Fe (дата обращения: 11.01.2021). [↑](#footnote-ref-25)
26. Решение от 05.10.2020 по делу № А32-23798/2020 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud4Mi (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-26)
27. Определение от 15.04.2011 по делу № A76-39977-2009 / Высший арбитражный суд Российской Федерации // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3n8 (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-27)
28. Определение от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138, А40-126568/2015 / Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud3kQ (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-28)
29. Письмо от 13 декабря 2019 года № 01-03-11/97904 : Министерство финансов Российской Федерации // Официальные документы. – 2020. – № 3. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. Решение от 10.07.2019 по делу № А50-17644/2019 / Арбитражный суд Пермского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44T (дата обращения: 28.04.2021). [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановление от 23.01.2020 по делу № А50-17644/2019 / Арбитражный суд Уральского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44b (дата обращения: 28.04.2021). [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление от 11.10.2019 по делу № А50-17644/2019 / Семнадцатый Арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/Ud44f (дата обращения: 28.04.2021). [↑](#footnote-ref-32)
33. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31 – Ст. 4398. – (ред. от 21.07.2014). – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Решение от 05.11.2020 по делу № А72-19437/2019 / Арбитражный суд Ульяновской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: <https://clck.ru/UcJjB> (дата обращения: 28.04.2021). [↑](#footnote-ref-34)
35. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Определение от 29.09.2020 № 2311-О / Конституционный суд Российской Федерации. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Постановление от 30.12.2020 по делу № А72-19437/2019 / Одиннадцатый апелляционный арбитражный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/UbYWm (дата обращения: 30.04.2021). [↑](#footnote-ref-37)
38. Постановление от 23.03.2021 по делу № А72-19437/2019 / Арбитражный суд Поволжского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL : https://clck.ru/UbYbg (дата обращения: 30.04.2021). [↑](#footnote-ref-38)
39. Уголовный кодекс Российской Федерации : от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-39)
40. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-40)
41. Налоговые споры: топ самых распространенных налоговых претензий и способы защиты от них / Ю. Счастливый, И. Иванова // LegalAcademy. – URL: https://legalacademy.ru/sphere/post/nalogovye-spory-top-samyh-rasprostranennyh-nalogovyh-pretenzii-i-sposoby-zaschity-ot-nih (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-41)
42. О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации : федеральный конституционный закон от 4 июня 2014 года № 8-ФКЗ (часть 1 статьи 3) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 23. – Ст. 2921. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Решение от 20.02.2020 по делу № А02-2103/2019 / Арбитражный суд Республики Алтай // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcyUB (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление от 18.06.2020 по делу № А02-2103/2019 / Седьмой арбитражный апелляционный суд // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcyhE (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановление от 16.10.2020 по делу № А02-2103/2019 / Арбитражный суд Западно-Сибирского округа // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/Ucyfv (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-45)
46. Решение от 10.06.2020 по делу № А55-38844/2019 / Арбитражный суд Самарской области // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcytD (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-46)
47. Решение 14.09.2020 по делу № А32-57212/2019 / Арбитражный суд Краснодарского края // Картотека арбитражных дел [портал]. – URL: https://clck.ru/UcywE (дата обращения: 02.05.2021). [↑](#footnote-ref-47)