

Санкт-Петербургский государственный университет

Пятова Дарья Сергеевна

Выпускная квалификационная работа

**Проблемы применения ст. 54.1 НК РФ при квалификации
необоснованной налоговой выгоды**

Уровень образования:

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа ВМ.5528.2020 «Налоговое право»

Научный руководитель:

Профессор кафедры

административного

и финансового права,

доктор юридических наук

Ногина Оксана Аркадьевна

Рецензент:

Набережная Юлия

Богдановна

Санкт-Петербург

2022 год

Оглавление

Введение.....	2
Глава 1. Понятие необоснованной налоговой выгоды.....	5
§ 1. Развитие концепции необоснованной налоговой выгоды.....	5
§ 2. Реальность операции и деловая цель операции.....	6
§ 3. Осмотрительность при выборе контрагента.....	11
§ 4. Доктрина приоритета экономического существа над формой.....	14
Глава 2. Понятие и принципы налоговой выгоды в соответствии со ст. 54.1 НК РФ.....	18
§ 1. Последствия введения ст. 54.1 НК РФ для подходов, сформированных Постановлением № 53.....	18
§ 2. Понятие налоговой выгоды в соответствии со ст. 54.1 НК РФ.....	21
§ 3. Критерии признания налоговой выгоды необоснованной.....	23
3.1. Критерий реальности операции.....	23
3.2. Критерий должной осмотрительности.....	25
3.3. Критерий деловой цели операции.....	26
3.4. Критерий приоритета существа над формой.....	27
§ 4. Получение налоговой выгоды в результате дробления бизнеса.....	28
Глава 3. Определение действительного размера налоговой обязанности при выявлении необоснованной налоговой выгоды.....	33
§ 1. Применение расчетного метода при определении действительной налоговой обязанности до введения ст. 54.1 НК РФ.....	33
§ 2. Налоговая реконструкция по ст. 54.1 НК РФ.....	37
Заключение.....	46
Список использованной литературы.....	48

Введение.

Предметом настоящей работы выявление проблем правового регулирования необоснованной налоговой выгоды, с которыми сталкиваются налоговые и судебные органы.

Статья 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» введена в действие Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ и является первой попыткой законодателя прямо урегулировать правовые последствия виновного искажения налогоплательщиком налогооблагаемой базы, а также сформулировать вопросы, которые подлежат доказыванию при спорах о такого рода искажениях.

Актуальность настоящей работы обусловлена тем, что данный вопрос является одним из наиболее важных и сложных, в составе налоговых споров. Об этом свидетельствует существенный объем судебной практики по данной категории дел. Большое количество споров, связанных с вменением необоснованной налоговой выгоды вызвано как существенностью потерь бюджета от умышленного искажения налоговой базы, так и сложностью доказывания подобного рода нарушений.

Несмотря на то, что судебная практика активно использует ссылки на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, на законодательном уровне данное понятие закрепления так и не получило. Концепция необоснованной налоговой выгоды получила разработку в результате деятельности высших судебных инстанций и доктрины. При этом получение необоснованной налоговой выгоды тесно связано с налоговой оптимизацией, поэтому необходимо выработать четкие критерии различения двух этих понятий.

С учетом сказанного целью настоящей работы является исследование характеристик института необоснованной налоговой выгоды как средства борьбы с налоговыми злоупотреблениями с учетом отсутствия легального закрепления данного института в ст. 54.1 НК РФ, а также правовых последствий ее выявления в действиях налогоплательщика.

Для достижения указанной цели представляется необходимым решить следующие задачи: изучение этапов становления концепции необоснованной налоговой выгоды; анализ текущего регулирования, в том числе посредством сравнения ранее существовавшего регулирования и текущего, а также путем изучения научной литературы по данному вопросу; сбор и анализ судебной практики по указанному вопросу.

Настоящая работа состоит из двух глав. В первой главе рассматривается понятие необоснованной налоговой выгоды, существовавшее до введения в действие ст. 54.1 НК РФ. Наибольший вклад в формирование концепции необоснованной налоговой выгоды на этом этапе внес ВАС РФ, издав Постановление от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Вторая глава посвящена исследованию применения концепции необоснованной налоговой выгоды в рамках применения ст. 54.1 НК РФ. В связи с этим в первую очередь встает вопрос о судьбе ранее сформированных подходов к квалификации необоснованной налоговой выгоды. Также необходимо установить каким образом следует применять исследуемую концепцию в рамках нового регулирования, поскольку прямо ст. 54.1 НК РФ ее не упоминает. Затем представляется необходимым исследовать вопрос о правилах исчисления сумм неуплаченных в бюджет налогов при выявлении в действиях налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды. Все указанные вопросы последовательно рассмотрены в параграфах главы 2 настоящей работы.

При подготовке данной работы использовались научные работы об институте налоговой выгоды и о злоупотреблениях в налоговом праве как российских, так и зарубежных авторов, а также актуальная судебная практика арбитражных судов различных субъектов за период с 01.01.2019 по настоящее время. При изучении истории вопроса также имело место обращение к более ранним судебным актам. Для сбора судебной практики использовались информационно-справочная система «КонсультантПлюс», а также сайты <https://sudact.ru/> и <https://ras.arbitr.ru/>.

В качестве методологической основы данной работы применялись сравнительный анализ, синтез, а также историко-правовой и статистический методы.

Глава 1. Понятие необоснованной налоговой выгоды

§ 1. Развитие концепции необоснованной налоговой выгоды

На первоначальном этапе рассмотрения налоговыми органами и судами споров, связанных с уклонением от уплаты налогов и незаконной налоговой оптимизацией, понятие налоговой выгоды не использовалось.

До принятия ст. 54.1 НК РФ, в правоприменительной практике использовались различные средства борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Так в период с 2001 по 2006 года для оценки правомерности уменьшения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей использовался критерий добросовестности налогоплательщика. Он берет свое начало из позиции КС РФ¹ относительно допустимости уплаты налогов через так называемые «проблемные» банки. Однако применение критерия добросовестности налогоплательщика подвергалось критике в силу оценочности этого понятия и отсутствия законодательно закрепленных критериев оценки добросовестности. Поэтому на практике право налогоплательщика на получение налоговых преимуществ в виде применения налоговых вычетов, налоговых льгот, а также на признание расходов в целях налогообложения прибыли ставилось в зависимость не от действующего законодательства, а от решения того или иного налогового органа.

Наконец в 2006 году Высший Арбитражный суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) в Постановлении пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53) ВАС РФ употребил термин «налоговая выгода».

¹ Постановление от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / Конституционный суд Российской Федерации. - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

Однако ВАС РФ не исключил из правоприменения понятие добросовестности. В первом же абзаце п. 1 Постановления № 53 ВАС РФ обращает внимание, что концепция налоговой выгоды продолжает опираться на презумпцию добросовестности налогоплательщика. ВАС РФ допускает получение налогоплательщиком налоговой выгоды, если право на ее получение было документально обосновано.

Во втором абзаце п. 1 Постановления № 53 содержится определение понятия налоговой выгоды: «под налоговой выгодой... понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета».

Далее ВАС РФ рассматривает критерии признания полученной налоговой выгоды необоснованной. При определении обоснованности или необоснованности налоговой выгоды Постановление № 53 предлагает оценивать реальность операции, наличие у нее деловой цели, осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагента, а также опираться на доктрину приоритета существа над формой.

§ 2. Реальность операции и деловая цель операции

Доктрина реальности операции нашла свое закрепление в п. 4 Постановления № 53, который говорит о том, что «налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Сущность доктрины деловой цели операции, отраженной в п. 9 Постановления № 53, состоит в том, что целью осуществления предпринимательской деятельности не может являться достижение налоговой

выгоды. При этом законом не запрещено применение методов налоговой оптимизации, результатом которого станет уплата налога в меньшем объеме.

Вместе с тем, нельзя отрицать, что операции в деловом обороте имеют несколько целей. В мировой практике существует несколько подходов² к оценке возможности наличия цели получения налоговой выгоды наряду с предпринимательской целью.

Есть страны, которые применяют более узкий подход (Бельгия, Бразилия, Франция). В соответствии с ним операция признается противоправной, если ее единственной целью было уменьшение налоговой обязанности. Второй подход («промежуточный»), состоит в том, что налоговая выгода признается необоснованной, если преобладающей целью операции была налоговая цель (Австрия, Норвегия, Польша). «Широкий» подход (Индия, Новая Зеландия) исключает наличие налоговой цели сделки вообще. Представляется, что в п. 9 ВАС РФ избрал промежуточный подход, что следует из формулировки абзаца 2 указанного пункта («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»).

В зарубежной налоговой практике доктрина реальности предпринимательской деятельности не существует в качестве самостоятельной. Как правило, она рассматривается во взаимосвязи с доктриной деловой цели. Так, в глоссарии IBFD³ приводится следующее понимание рассматриваемой доктрины (economic substance): чтобы считаться

²Paulo Rosenblatt, Manuel E. Tron. General Report IFA Cahiers. 2018. С. 17. URL : Search - Tax Research Platform - IBFD (spbu.ru) (дата обращения: 12.01.2022). Режим доступа: IBFD Tax Research Platform

³ IBFD International Tax Glossary URL : <https://proxy.library.spbu.ru:2780/#/glossary> (дата обращения : 10.01.2022). Режим доступа : IBFD Tax Research Platform

законной операция должна иметь иное экономическое содержание отличное от экономической выгоды, полученной в результате уплаты налога в меньшем размере⁴.

Представляется, что подобным же образом следует толковать и положения п. 4 Постановления № 53, то есть во взаимосвязи с п. 9. Об этом свидетельствует абз. 1 п. 9: «установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности». То есть, сначала оценке подлежит реальность операции. Если операция реальна, то необходимо выяснить имела ли она своей целью получение налоговой выгоды.

Вывод о первоочередности оценки реальности операции подтверждает и сама формулировка п. 4 Постановления № 53: «налоговая выгода **не может быть признана обоснованной**». То есть в случае нереальной операции дальнейшая оценка проведенной операции на предмет налоговой выгоды просто исключается. Во всех других случаях ВАС РФ формулирует свои выводы иначе: «налоговая выгода **может быть признана необоснованной**», что допускает усмотрение уполномоченного органа и/или суда.

Однако проблема состоит в том, что критерии реальности не были окончательно выработаны судебной практикой или доктриной.

В литературе⁵ предлагалось рассматривать два аспекта реальности - реальность операции как таковой (реальное исполнение по сделке) и

⁴ Economic substance: Anti-avoidance doctrine developed by the courts under which, in order to be valid, a transaction must have an economic substance distinct and separate from the economic benefit achieved from the tax reduction in question

⁵ Лысенко Е. Критерии рисков возникновения спора по вопросу о налоговой выгоде. // Legal Insight. 2015. № 6 (42). С. 28

реальность контрагента (то есть создание такого лица для ведения реальной деятельности, наличие у лица возможности вести такую деятельность). Два этих аспекта, как представляется, должны рассматриваться самостоятельно, последствия для налогоплательщика при установлении нереальности того или другого элемента будут различаться, о чем будет сказано ниже при рассмотрении вопроса о налоговой реконструкции.

Нереальность операции, как ранее, так и сейчас в условиях применения ст. 54.1 НК РФ, доказывается путем выявления таких обстоятельств, как отсутствие транспортировки товара⁶ или факт его перевозки исключительно между двумя пунктами, минуя ряд иных, о которых заявляет налогоплательщик⁷, отсутствие у контрагентов специальных разрешений, что не позволяет им осуществлять заявленную деятельность⁸, отсутствия необходимого имущества, материальных и трудовых ресурсов⁹.

Что касается нереальности контрагента, то на начальном этапе формирования практики выявления необоснованной налоговой выгоды имело место включение в оборот контрагентов, сведения о которых отсутствуют в ЕГРЮЛ. Нереальность таких субъектов ни у кого не вызывает сомнений.

⁶ Решение по делу [№ А70-2871/2021] : от 05 августа 2021 года / Арбитражный суд Тюменской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

⁷ Решение по делу [№ А04-692/2021] : от 29 июля 2021 года / Арбитражный суд Амурской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлениями 6 ААС от 25.10.2021 и АС Дальневосточного округа от 18.02.2022)

⁸ Решение по делу [№ А27-26158/2020] : от 04 августа 2021 года / Арбитражный суд Кемеровской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлением 7 ААС от 27.12.2021)

⁹ Решение по делу [№ А28-8002/2015] : от 11 декабря 2015 года / Арбитражный суд Кировской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлениями 2 ААС от 12.04.2016 и АС Волго-Вятского округа от 20.06.2016); Решение по делу [№ А53-2534/2013] : от 14 ноября 2013 года / Арбитражный суд Ростовской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлениями 15 ААС от 21.02.2014 и ФАС Северо-Кавказского округа от 22.05.20214)

Впоследствии нереальность контрагентов стала доказываться путем выявления фактов подачи «нулевых» деклараций или деклараций с минимальной суммой налога, внесение в ЕГРЮЛ отметки о недостоверности сведений о руководителе организации, ее юридическом адресе, отсутствие возможности свободного привлечения заявленного контрагента на рынке независимыми заказчиками, не заинтересованными в уменьшении налогообложения путем оформления формальных операций и др¹⁰. Такой нереальный субъект не рассматривается в качестве надлежащего участника оборота. И даже если налогоплательщик проявил осмотрительность при вступлении в отношения с таким контрагентом, тем не менее полученная им налоговая выгода будет признана необоснованной, поскольку операция с нереальным контрагентом не будет реальной.

Поэтому не следует смешивать доктрину реальности контрагента с доктриной должной осмотрительности при выборе контрагента. В последнем случае контрагент может быть вполне реальным, однако осуществляющим экономическую деятельность недобросовестно. Если налогоплательщик знал о таких нарушениях, то полученная им налоговая выгода не может быть признана обоснованной, поскольку он не проявил должной осмотрительности.

Подводя итог всему сказанному, еще раз отметим основные характеристики критериев необоснованности налоговой выгоды, рассмотренных в этом параграфе. Во-первых, при оценке обоснованности налоговой выгоды в первую очередь подлежит оценке реальность операции. В случае нереальности операции полученная налоговая выгода признается необоснованной и в применение других критериев нет необходимости. Во-

¹⁰ Решение по делу [№ А40-24620/2016] : от 14 июля 2016 года / Арбитражный суд г. Москвы // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлением 9 ААС от 03.10.2016); Решение по делу [№ А60-34650/2016] : от 14 октября 2016 года / Арбитражный суд Свердловской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлением 17 ААС от 20.01.2017) и др.

вторых, доктрина реальности операции характеризуется отсутствием четко выработанных критериев реальности. В-третьих, не следует смешивать аспект реальности контрагента и доктрину должной осмотрительности при выборе контрагента.

§ 3. Осмотрительность при выборе контрагента

Данная доктрина закреплена п. 10 Постановления № 53. Ключевое правило, закрепленное в первом абзаце указанного пункта, сводится к тому, что налогоплательщик, по общему правилу, не отвечает за действия своего контрагента. Ссылка на это обстоятельство очень часто встречается в аргументации налогоплательщиков в текстах судебных актов.

Однако вопреки этому указанию на начальном этапе разработки рассматриваемой доктрины имела место прямо противоположная ситуация. В этот период налоговые органы строили свои позиции, опираясь на показания генеральных директоров, в которых те не признавали свою причастность к деятельности контрагентов налогоплательщиков¹¹. С опорой на данные сведения налоговые органы заявляли о том, что поскольку контрагенты налогоплательщика имеют признаки фирм-однодневок, документы, обосновывающие полученную налоговую выгоду недостоверны, налогоплательщика следует признать недобросовестным и взыскать с него налог, неуплаченный его контрагентами. Соответствующая практика вела к объективному вменению, что нарушало ключевой правовой принцип.

Впоследствии практика вновь стала обращаться к менее формальному и более соответствующему Постановлению № 53 подходу к оценке взаимоотношений налогоплательщика с контрагентами. При этом, как

¹¹ Жигина А. «Факты» и «конкретные факты». URL : <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/50115-fakty-konkretnye-fakty> (дата обращения: 27.01.2022)

отмечает Разгильдеев А.В.¹², «Судебная практика медленно, но верно повышала стандарт доказывания добросовестности. Если на начальном этапе о проявлении должной осмотрительности покупателя могло свидетельствовать получение от контрагента пакета учредительных документов, то в настоящее время демонстрация этого пакета, скорее, будет воспринята судом как проявление осмотрительности лишь для вида». О подобной «осмотрительности для вида» говорила и ФНС в п. 10 письма от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@: «Налоговым органам также целесообразно обращать внимание на случаи заблаговременного направления проверяемым налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам «осмотрительности», особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки, а также на случаи имитации налогоплательщиком «соблюдения осмотрительности».

Таким образом, постепенно в практике сложился менее формальный подход к определению критериев осмотрительности, благодаря чему исключается объективное вменение. Вместе с тем, существующий подход подвергается и критике.

Во-первых, отсутствует закрытый перечень критериев должной осмотрительности. Это создает правовую неопределенность в данном вопросе. Вместе с тем, Зариповым В.М.¹³ высказывается мнение о том, что существование такого перечня и невозможно в силу многообразия форм предпринимательской деятельности.

Это мнение совершенно справедливо, поскольку для разных сделок, с разными контрагентами необходимо проявлять различную степень осмотрительности с учетом того, является ли сделка крупной для данного

¹² Разгильдеев, А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2017. № 3. С. 9 – 15.

¹³ Зарипов В.М. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. URL : <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>

налогоплательщика, с учетом вида и условий договора, длительности сотрудничества с данным контрагентом и др. исходя из множества факторов. К такому же выводу впоследствии пришла ФНС в Письме от 10.03.2021, когда в абз. 2 п. 13 указала, что оценка того, должны ли быть известны налогоплательщику обстоятельства, свидетельствующие о невозможности исполнения его контрагентом обязательств, должна производиться с учетом «характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.».

Во-вторых, в письме ФНС РФ от 16 марта 2015 г. №АД-4-2/4124 было указано, что «даже в случае представления налоговой отчетности контрагентами ее достоверность, а также реальность осуществления ими финансово-хозяйственной деятельности можно подтвердить только после проведения выездной налоговой проверки». Схожие по содержанию разъяснения давались налоговыми органами и позднее¹⁴. Такие разъяснения, по существу, означали невозможность изучения добросовестности контрагента средствами налогоплательщика. С этим мнением налогового органа следовало бы согласиться, поскольку в отсутствие перечня критериев должной осмотрительности соответствующее решение о ее проявлении или не проявлении должен принимать компетентный орган. Одновременно в такой ситуации, как и в случае с существовавшим до Постановления № 53 критерием добросовестности, налогоплательщик попадает в зависимость не от

¹⁴ <Письмо> ФНС РФ № ЕД-4-15/2518@ [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 13.02.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

действующего законодательства, а от решения того или иного налогового органа, что представляется недопустимым.

Среди ключевых для развития данной доктрины судебных актов следует упомянуть дело «Центррегионуголь» (А40-71125/2015). Оценивая вопрос о проявлении налогоплательщиком осмотрительности Верховный суд Российской Федерации (далее – ВС РФ) в Определении от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 указал на следующее. Со ссылкой на позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09, ВС РФ отмечает, что при выборе контрагента налогоплательщик должен одновременно учитывать и коммерческую привлекательность сделки, и деловую репутацию потенциального контрагента. Поэтому если налоговым органом будут представлены доказательства того, что налогоплательщик, заключая сделку руководствовался только коммерческой привлекательностью, то может быть сделан вывод о необоснованности полученной им налоговой выгоды. Вместе с тем, как указал ВС РФ «налогоплательщик может дать объяснение тому, какие соответствующие деловому обороту критерии учитывались им при выборе контрагента, доказывать свою осведомленность о том, каким образом (за счет каких ресурсов, с привлечением каких соисполнителей и т.п.) должен был исполняться договор».

Таким образом, по результатам рассмотрения доктрины должной осмотрительности при выборе контрагента следует еще раз обратить внимание на два важных вывода. Во-первых, нет и не может быть перечня критериев должной осмотрительности. Во-вторых, изучение добросовестности контрагента средствами налогоплательщика не представляется возможным.

§ 4. Доктрина приоритета экономического существа над формой

Содержание доктрины приоритета существа над формой отражено в п. 3 и п. 7 Постановления № 53. Оно сводится к тому, что правовая форма сделки,

избранная сторонами, может быть проигнорирована в налоговых целях, если она не отражает реального экономического содержания операции.

В качестве места появления этой доктрины в литературе, как правило, указывается США¹⁵. Одним из первых дел, в которых был затронут этот вопрос, является дело *Gregory v. Helvering* (1935). Суть данного спора заключалась в том, что налогоплательщик-физическое лицо будучи единственным владельцем компании 1 учредил компанию 2, передав ей все акции. Затем компания 2 была ликвидирована, все акции переданы налогоплательщику, который затем продал их как физическое лицо. Все эти операции были произведены в течение нескольких дней. Налоги были уплачены только с последней операции по продаже акций физическим лицом, поскольку на предыдущих этапах налогоплательщик воспользовался льготами по налогам при реорганизации компаний. Однако Верховный суд США поддержал налоговые органы, указав, что хотя вся цепочка операций и проводилось в формальном соответствии с законодательством о реорганизации, на самом деле переставляла собой сделки по продаже акций, маскирующиеся под корпоративную реорганизацию, которая не имела деловой цели. Утверждать обратное означало бы, по мнению Верховного суда США, ставить искусственно созданную форму над реальностью, что лишает законодательные установления их цели¹⁶.

Таким образом, ключевым является вопрос об установлении реального экономического содержания операции. Как справедливо отмечает Е.

¹⁵ Фатхутдинов Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 9. С. 35; Paulo Rosenblatt, Manuel E. Tron. Ук. Соч. С. 18.

¹⁶ In these circumstances, the facts speak for themselves, and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction, upon its face, lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose. (Sutherland, George, and Supreme Court Of The United States. U.S. Reports: *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465. 1934. Periodical. Retrieved from the Library of Congress, <www.loc.gov/item/usrep293465/>. Стр. 470)

Лысенко¹⁷, «если для поименованных в Гражданском кодексе РФ договоров ответ на данный вопрос может быть получен с учетом установленных правил квалификации, то в отношении непоименованных это может стать проблемой». Кроме того, в силу свободы договора стороны вправе оформить одни и те же отношения различными договорами, отражающими реальное экономическое существо данных отношений.

Следует рассмотреть, к какому итогу пришло развитие рассматриваемой доктрины в стране ее зарождения.

К настоящему моменту в США применение данной доктрины обставлено рядом условий, а именно правовая форма сделки не может быть проигнорирована, если: 1) сделка изменила экономическое положение сторон (доктрина реальности сделки); 2) имела деловую цель (доктрина деловой цели); 3) правовая форма незначительно отклоняется от экономического существа¹⁸.

То есть правоприменительная практика США предлагает определять экономическую сущность отношений через установление реальности таких отношений, наличие у них деловой цели и незначительности отклонения правовой формы от экономического существа.

Такой подход представляется справедливым с учетом определения предпринимательской деятельности, данным в ст. 2 ГК РФ, так как деятельность по пользованию имуществом, продаже товаров, выполнению работ или оказанию услуг, несомненно, ведет к изменению экономического положения участников этой деятельности, а цель такой деятельности – получение прибыли. Третье условие, выработанное правоприменителями США, так же верно в силу упомянутого ранее принципа свободы договора.

¹⁷ Лысенко Е. Критерии рисков возникновения спора по вопросу о налоговой выгоде. // Legal Insight. 2015. № 6 (42). С. 29

¹⁸ Фатхутдинов Р.С. Ук. Соч. С. 36.

Таким образом применение доктрины приоритета экономического существа над формой является завершающим этапом оценки обоснованности или необоснованности налоговой выгоды, опирающимся в своем применении на все ранее рассмотренные доктрины.

Завершая рассмотрение вопроса о понятии необоснованной налоговой выгоды, следует отметить, что Постановление № 53 в момент своего появления стало значительным шагом вперед в вопросе борьбы с уклонением от уплаты налогов. Однако как нами было отмечено в ходе рассмотрения положений указанного акта в рамках данной главы, положения, выработанные ВАС РФ, в некоторых случаях страдают рядом недостатков. Самым главным из них, на наш взгляд, является оценочность некоторых критериев, влекущая за собой зависимость положения налогоплательщика от решения конкретного налогового органа или суда, а не от положений закона. В рамках второй главы мы предполагаем в том числе рассмотреть вопрос о том, был ли хотя бы отчасти этот недостаток устранен законодателем.

Глава 2. Понятие и принципы налоговой выгоды в соответствии со ст. 54.1 НК РФ

§ 1. Последствия введения ст. 54.1 НК РФ для подходов, сформированных Постановлением № 53

Следует еще раз обратить внимание на то, что понятие налоговой выгоды, описанное в главе 1 настоящей работы, начало свое формирование в рамках споров, связанных с применением норм общей части НК РФ, а также глав НК РФ, регулирующих исчисление и взимание ключевых налогов, в первую очередь, НДС и налога на прибыль. А затем получило свое закрепление в Постановлении № 53. То есть специальной нормы, аналогичной или близкой по содержанию ст. 54.1. НК РФ, до ее принятия в законодательстве не существовало.

Несмотря на то, что обобщение практики и формирование обязательных указаний высшей судебной инстанции, с одной стороны, и законодательное регулирование, с другой, имеют различные цели и задачи, оба способа регулирования оказывают определяющее влияние на складывающуюся практику. Достаточно часто в других отраслях права правовые позиции, впервые сформулированные в актах высшей судебной инстанции, в дальнейшем инкорпорируются в законы и кодексы. И в отношении налогового законодательства целесообразна подобная преемственность, в том числе с точки зрения последовательности действий законодателя и предсказуемости условий ведения бизнеса для налогоплательщиков.

Поэтому мы полагаем, что ст. 54.1 НК РФ является как бы правопреемницей положений Постановления № 53. Этот вывод подтверждается и содержанием норм ст. 54.1 НК РФ, которые будут рассмотрены в параграфе 2 настоящей главы, и высказываниями правоведов.

Так, на подобную преемственность прямо указывал¹⁹ депутат Государственной Думы А. Макаров, который и вносил на рассмотрение парламента законопроект, дополняющий НК РФ статьей 54.1. По его словам, «необходимость принятия закона обусловлена тем, что ранее вместо того, чтобы законодательно ввести в Налоговый кодекс принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, вышло постановление Пленума ВАС № 53. Оно не было нормой закона, и в результате в разных регионах суды эти положения применяли по-разному. Главный смысл вносимого законопроекта состоит в том, что нормы 53-го постановления ВАС в доработанном виде становятся нормами законодательства, обязательными к применению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами».

На преемственность норм ст. 54.1 по отношению к подходам, сформулированным Постановлением № 53 указывает²⁰ и В.В. Бациев. В частности говоря о том, что «в материальных правилах ст. 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований: мы и до этого понимали, что нельзя искажать хозяйственные операции, просто теперь это прописано в п. 1 ст. 54.1. Положения Постановления Пленума № 53 о том, что категория «деловая цель» нуждается в анализе, а налоговая выгода не может быть определена как исключительно деловая цель, нашли свое закрепление в п. 2, только в иных словах. Правила п. 3 — перечень обстоятельств, которые сами по себе не свидетельствуют о злоупотреблении, — тоже были известны, причем еще до Постановления № 53».

Таким образом, по предположению В.В. Бациева, сделанному почти сразу после введения ст. 54.1 в НК РФ, в условиях разрешения споров на основе ст. 54.1 НК РФ суды будут воспроизводить ранее устоявшиеся подходы

¹⁹ "Профанация, а не кодификация": юристы оценили поправки в НК о необоснованной выгоде [Электронный ресурс] – URL : <https://pravo.ru/news/view/142366/> (дата обращения - 25.03.2021)

²⁰ «В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований» // Интервью с Виктором Бациевым [Электронный ресурс] – URL: https://zakon.ru/discussion/2018/12/7/v_pravilah_stati_541_nk_net_kakihlibo_soderzhatelno_novyh_trebovanij_intervyu_viktora_bacieva (дата обращения – 25.03.2021)

без непосредственного использования термина «необоснованная налоговая выгода». Впоследствии стало очевидно, что суды не только опираются на ранее существовавшие подходы, но и продолжают использовать термин «необоснованная налоговая выгода».

При этом обратим внимание на то, что с введением в НК РФ ст. 54.1 в налоговом праве не появилось легально закрепленного понятия налоговой выгоды. По-прежнему, термин «выгода» можно встретить только в ст. 41 НК РФ применительно к экономической выгоде. При этом правила определения экономической выгоды в соответствии со ст. 41 НК РФ предусмотрено только в двух главах НК РФ: НДФЛ и налог на прибыль.

О соотношении экономической и налоговой выгоды пишет Е.Г. Васильева²¹: «налоговая выгода может появиться только после обложения налогом экономической выгоды. Размер налоговой выгоды определяется как разница между суммой налога, которую следовало уплатить в бюджет, и фактически уплаченной в результате использования налогоплательщиком способов минимизации налогов суммой налога».

Применительно к рассматриваемому вопросу В.В. Бациев²² делает интересный вывод. По его словам, законодатель пытался решить задачу в публичной сфере и при этом прекрасно понимал, что источник злоупотреблений лежит в области оформления отношений между субъектами оборота, т.е. в сфере гражданско-правовой. А в ней-то как раз и можно вести речь об определенных пределах публично-правового вмешательства в частно-правовые отношения. Но в итоге этот синтез нашел свое выражение в неудачном, по мнению В. Бациева, наименовании вновь принятой нормы. Допустимо говорить о пределах осуществления прав в гражданском обороте

²¹ Васильева Е.Г. Налоговая выгода. Москва, 2015.

²² «В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований» // Интервью с Виктором Бациевым [Электронный ресурс] – URL: https://zakon.ru/discussion/2018/12/7/v_pravilah_stati_541_nk_net_kakihlibo_soderzhatelno_novyh_trebovanij_intervyu_viktora_bacieva (дата обращения – 25.03.2021)

— подразумевая, что именно там мы можем увидеть нарушения в виде совершения сделок вопреки экономической сущности, с использованием притворных, мнимых сделок, с созданием видимости иных отношений, чем те, которые в действительности имели в виду стороны. Такое поведение налогоплательщиков, безусловно, имеет существенное значение при определении для них налоговых последствий.

§ 2. Понятие налоговой выгоды в соответствии со ст. 54.1 НК РФ

Указанной статьей введены в действие следующие нормы:

П. 1 анализируемой статьи установлен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе, путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых вычетов, льгот и т.п.

Положения пункта 2 закрепляют условия, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога по своим хозяйственным операциям. Эти условия состоят в следующем:

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 обстоятельство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Пункт 3 закрепляет ряд гарантий прав налогоплательщика, при применении данной нормы, состоящих в том, что не признается самостоятельным основанием для признания неправомерности действий налогоплательщика:

- статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом,
- нарушение контрагентом налогоплательщика налогового законодательства
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

Используя терминологию Постановления № 53 следует сказать, что п. 1 ст. 54.1 НК РФ говорит о получении необоснованной налоговой выгоды в результате нереальной операции. Пп. 1 п. 2 упоминает элемент деловой цели операции, а пп. 2 п. 2 говорит о реальности контрагента и о должной осмотрительности.

Иными словами, положения ст. 54.1 НК РФ можно сформулировать так: недопустимо получение необоснованной налоговой выгоды в результате совершения нереальных операций, в случае же установления реальности операции для признания полученной по ней выгоды обоснованной необходимо установить, что операция имела деловую цель и была исполнена заявленным в документах контрагентом/реальным контрагентом.

Длительное время налоговые органы действовали в отсутствие подробных разъяснений по применению ст. 54.1 НК РФ. Однако, 10.03.2021 ФНС России было принято Письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Письмо ФНС от 10.03.2021). Письмо систематизирует подходы к оценке обоснованности

налоговой выгоды и налоговых последствий совершения сделок, при наличии тех или иных искажений фактов хозяйственной деятельности. При исследовании положений ст. 54.1 НК РФ мы будем рассматривать их в совокупности с разъяснениями, данными в указанном письме ФНС.

§ 3. Критерии признания налоговой выгоды необоснованной

Выше выделялись критерии необоснованной налоговой выгоды, к которым были отнесены: нереальность операции, отсутствие у нее деловой цели, нереальность контрагента и непроявление осмотрительности при его выборе, приоритет существа над формой (учет операций в соответствии с их экономическим содержанием).

Аналогичным образом выделяет критерии и ФНС РФ п. 2 Письма ФНС от 10.03.2021: «Положения пунктов 1 и 2 статьи 54.1 Кодекса... устанавливают ряд критериев оценки операций, отраженных налогоплательщиками в целях налогообложения: а) реальность операции, то есть имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком; б) исполнение обязательства надлежащим лицом, в) действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения; г) наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (деловая цель)».

3.1. Критерий реальности операции

Обратимся к критерию реальности операции, отраженном в п. 1 ст. 54.1 НК РФ и разъяснениям, данным в п. 1 Письма ФНС от 10.03.2021. По результатам анализа указанных положений следует обратить внимание на три аспекта. Во-первых, речь в них идет только об одном аспекте реальности – о реальности как таковой (реальном исполнении сделки). Во-вторых, вновь

становится очевидной первоочередности применения критерия реальности. В-третьих, вновь отсутствуют четкие признаки реальности операции. Поскольку мы говорим только о реальности в части исполнения сделки такие признаки могут считаться самоочевидными (реальное перемещение товара со склада поставщика на склад покупателя, наличие на момент налоговой проверки в имуществе должник результата работ и т.п.), поэтому ведение таких положений в закон может угрожать казуистичностью регулирования. Но с другой стороны применение открытых перечней примеров представляется не менее спорным решением.

С учетом первоочередности применения критерия, представляется также, что исключено вменение п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ одновременно. Так как по смыслу п. 2 ст. 54.1 НК РФ она подлежит применению к налогоплательщику, который верно учел экономические параметры сделки, а дефектом страдает только правовая цель сделки или контрагент по ней. В целом судебная практика руководствуется этим подходом. Лишь изредка можно встретить примеры судебных решений²³, где суд одновременно вменяет оба пункта. Такая ситуация становится следствием нарушения очередности применения критериев признания налоговой выгоды необоснованной.

Пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ говорит о реальности стороны договора. Разъяснения по этому аспекту также содержатся в разделе II Письма ФНС от 10.03.2021. В п. 4 Письма приводятся признаки технических компаний: отсутствие ведения реальной экономической деятельности и исполнения налоговых обязательств в связи со сделками, оформляемыми от их имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект, технические компании не осуществляют деятельность в своем интересе и на

²³ Решение по делу [№ А50-9803/2021] : от 02 августа 2021 года / Арбитражный суд Пермского края // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/> (оставлено без изменения Постановлением 17 ААС от 18.10.2021)

свой риск, не обладают необходимыми активами, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от их имени в противоправных целях. В данной ситуации в отличие от реальности операции как таковой хотя бы на уровне разъяснений уполномоченного органа были введены критерии для оценки реальности стороны договора. Также следует обратить внимание на то, что технической может быть признана также и реально действующая компания, которая в конкретном случае была использована налогоплательщиком как транзитное звено и приняла на себя статус участника операции с налогоплательщиком с оформлением документов от ее имени в противоправных целях.

П. 6 Письма ФНС от 10.03.2021 возлагает бремя доказывания нереальности стороны договора на налоговый орган с учетом презумпции добросовестности налогоплательщика.

Подводя итог, следует отметить следующие моменты. Ст. 54.1 НК РФ четко разграничила два аспекта реальности – реальность операции и реальность контрагента, о чем ранее речь шла только на уровне доктрины. При этом нереальным контрагентом может быть признана действующая компания, которая в конкретном случае была использована налогоплательщиком как техническая.

3.2. Критерий должной осмотрительности

Письмо ФНС от 10.03.2021 также содержит разъяснения относительно должной осмотрительности (п. 14, 15). Необходимо обратить внимание на то, что они адресованы налоговым органам, обязанность по доказыванию неосмотрительности возлагается на налоговый орган. С одной стороны, это можно рассматривать как следствие презумпции добросовестности налогоплательщика. С другой стороны, это может возвращать нас к выводу, сделанному нами при анализе положений Постановления № 53 о должной

осмотрительности: проверка добросовестности контрагента не может быть осуществлена средствами налогоплательщика.

Однако в п. 15 Письма от 10.03.2021 ФНС обоснованно предлагает перенести гражданско-правовое понимание должной осмотрительности в налоговое право («стандарт обоснованного выбора контрагента (коммерческая осмотрительность) применим и в налоговых правоотношениях»). Как справедливо отмечает А. Артюх, «неразумно от налогоплательщиков требовать проявления специальной «налоговой» осмотрительности при заключении сделок, если такая осмотрительность не нужна при ведении бизнеса, а необходима лишь «для галочки в налоговую инспекцию»²⁴. Поскольку в законе отсутствует понятие «налоговой осмотрительности», то в соответствии с п. 2 Определения КС РФ от 16.10.2003 № 329-О на налогоплательщиков не могут быть возложены обязанности, не предусмотренные законом.

Замена понятия налоговой осмотрительности на более привычную для оборота гражданско-правовую (то есть стандарт поведения, проявляемый каждым разумным экономическим субъектом в нормальных обстоятельствах при заключении сделок для исключения коммерческих рисков ненадлежащего исполнения обязательств), как представляется, позволяет отчасти разрешить проблему о невозможности оценки проявления должной осмотрительности самим налогоплательщиком до проведения налоговой проверки.

3.3. Критерий деловой цели операции

Учет наличия налогового мотива операции предусмотрен в п. 2 ст. 54.1 НК РФ. С учетом разъяснений, данных в п. 25 и 26 Письма ФНС от 10.03.2021 можно утверждать, что законодатель также, как и ВАС РФ ранее в

²⁴ Артюх А. Должной осмотрительности в налогах – быть! Путь к свету от ВС РФ. [Электронный ресурс] – URL : https://zakon.ru/blog/2020/05/19/dolznoj_osmotritelnosti_v_nalogaх__by_t_put_k_svetu_ot_vs_rf (дата обращения - 23.03.2021)

Постановлении № 53, придерживается промежуточного подхода, при котором налоговая выгода признается необоснованной, если превалирующей, но не единственной целью операции была цель налоговой экономии.

При этом следует особо обратить внимание на разъяснения, данные в п. 26. Письма ФНС от 10.03.2021. По мнению ФНС, при наличии совокупности операций, по результатам которых была достигнута деловая цель, не оспариваемая налоговыми органами, возможна оценка деловой цели каждой из таких операций. Однако ФНС установлено условие, при котором можно оценивать каждую операцию «цепочки сделок» по отдельности: итоговая деловая цель могла быть достигнута иным путем.

В результате такого толкования складывается ситуация, когда если хотя бы одна из операций в цепочке не имела в качестве доминирующей деловую цель, то уже есть основания для вменения налогоплательщику получения необоснованной налоговой выгоды. Но такая квалификация представляется спорной, поскольку условия сделки формулируются эффективным с точки зрения налогообложения образом (что не запрещено законом). И чем сложнее итоговая операция, чем больше этапов включает в себя, тем вероятнее, что одну из них можно будет квалифицировать как заключенную исключительно по налоговым мотивам.

3.4. Критерий приоритета существа над формой

Критерий приоритета существа над формой непосредственно в тексте ст. 54.1 НК РФ не упомянут. Подходы к его толкованию нашли отражение в разделе 6 Письма ФНС от 10.03.2021, где со ссылкой на п. 7 и 9 Постановления № 53, устанавливается необходимость выявления реального экономического смысла операции при определении ее налоговых последствий. Иными словами, в этой части существовавшее ранее регулирование в полной мере сохраняет свою актуальность.

По результатам исследования критериев необоснованности налоговой выгоды в главе 1 настоящей работы нами были выявлены следующие проблемы: критерии реальности и должной осмотрительности мы критиковали за отсутствие легально закрепленных признаков этих понятий, а должная осмотрительность, по существу, не могла быть квалифицированно проявлена налогоплательщиком, так что он все время оставался в зоне риска признания его неосмотрительным.

Эти недостатки были частично устранены после введения ст. 54.1 НК РФ в части выработки критериев нереальности контрагента и разъяснения понимания должной осмотрительности.

§ 4. Получение налоговой выгоды в результате дробления бизнеса

Применительно к вопросу получения необоснованной налоговой выгоды также необходимо рассмотреть вопрос о применении схемы дробления бизнеса.

Мы останавливаемся на этом способе получения необоснованной поскольку эта проблема находит широкое отражение в судебной практике. До принятия Письма ФНС от 10.03.2021, где этот вопрос освещен не так подробно, было принято другое Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» (далее – Письмо ФНС от 11.08.2017).

Под дроблением бизнеса понимают реорганизацию юридического лица путем его разделения или выделения из его состава более мелких

юридических лиц и (или) физических лиц-предпринимателей. Цель такой реорганизации состоит в сохранении права на применение специальных налоговых режимов вновь образованными хозяйствующими субъектами, на которые не могло бы рассчитываться единое юридическое лицо, объединившее их совокупные обороты по реализации. Здесь сделки юридических лиц не носят мнимого или притворного характера, однако сами налогоплательщики осуществляют свою деятельность не в собственном интересе, а в интересах третьего лица, являясь лишь номинальными владельцами и руководителями субъектов предпринимательской деятельности.

Как неоднократно отмечал КС РФ, в том числе и в Определении от 04.07.2017 № 1440-О, «налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями». Эту же позицию поддержала и ФНС РФ, указав в Письме от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984, что «необходимо исключить предъявление необоснованных претензий к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры является исключительным правом хозяйствующего субъекта».

Таким образом, действия по дроблению бизнеса сами по себе не образуют налогового правонарушения, а налоговая выгода, полученная в результате такого дробления, не признается необоснованной. Налоговый орган должен доказать фиктивность дробления. Для этого в соответствии с разъяснениями, данными в Письме ФНС от 11.08.2017, налоговому органу необходимо установить единство вида деятельности, осуществляемого налогоплательщиком и связанными с ним субъектами, отсутствия реального

участия связанных с налогоплательщиком субъектов в деятельности, осуществляемой самим налогоплательщиком, а также обстоятельства подконтрольности субъектов проверяемому налогоплательщику (п. 2.2).

Фиктивность дробления в соответствии с разъяснениями, данными в Письме ФНС от 10.03.2021, может доказываться путем установления одного или нескольких из следующих обстоятельств: организационного единства деятельности, осуществляемой налогоплательщиком и подконтрольными лицами, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от своего имени в интересах контролирующего лица, осуществление этой деятельности с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов, осуществление налогоплательщиком и подконтрольными ему лицами хотя и разных, но неразрывно связанных между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на получение общего результата (п. 27).

Разъяснения 2021 года охватывают более широкий круг ситуаций, когда можно констатировать наличие необоснованной налоговой выгоды в ситуации дробления бизнеса. Поскольку в 2021 году ФНС признала наличие дробления бизнеса и в том случае, когда имеет место дробление производственного цикла (то есть осуществляемая деятельность формально различна, но имеет единую цель).

Получение необоснованной налоговой выгоды в результате применения схемы дробления бизнеса (как в результате дробления экономических показателей, так и в результате разделения производственного цикла) в судебной практике квалифицируется по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, который говорит о запрете искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, то есть о

нереальности сделки²⁵. Однако дробление бизнеса не является сделкой. В этом состоит преимущество ст. 54.1 НК РФ перед существовавшим ранее регулированием. Она позволяет охватить более широкий спектр налоговых правонарушений, не сводящихся исключительно к совершению сделок в целях уклонения от уплаты налогов.

Квалификация действий по дроблению бизнеса зачастую обосновывалась судами ссылкой на Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, в котором указывается, что «характерными примерами ... «искажения» являются: создание схемы «дробления бизнеса», направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения».

Вопросу о квалификации действий по дроблению бизнеса посвящен также последний раздел Письма ФНС от 10.03.2021, где предлагается другой способ квалификации, а именно по пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Следовательно, к настоящему моменту предполагается, что действия по дроблению бизнеса являются реальными, и установлению подлежит наличие или отсутствие деловой цели.

Однако такая квалификация вызывает сомнения. В случае дробления бизнеса с целью сохранения права на применение специальных налоговых режимов следовало бы продолжать квалифицировать данную деятельность по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, которая вменяется при выявлении нереальности.

²⁵ Постановление № Ф02-7779/2021 по делу [№ А78-10962/2020] : от 22.12.2021 / Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>; Постановление № Ф05-1102/2022 по делу [№ А40-56523/2021] : от 25.02.2022/ Арбитражный суд Московского округа// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>; Постановление № 19АП-1921/2020 по делу [№ А48-8351/2019] : от 23.10.2020/ Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд по делу// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/> и др.

Поскольку в данном случае действия по дроблению являются «бумажными», подконтрольные субъекты не осуществляют никакой реальной предпринимательской деятельности.

С квалификацией дробления бизнеса в виде разделения производственного цикла по пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ следует согласиться, поскольку реальность осуществления деятельности подконтрольными субъектами в таких делах не оспаривается. Претензии налоговыми органами предъявляются к цели совершения операций по дроблению.

Таким образом, в результате принятия ст. 54.1 НК РФ у налоговых органов появилось гораздо больше возможностей по пресечению получения необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса. Это обусловлено тем, что ст. 54.1 НК РФ позволяет признать дроблением гораздо больший объем действий налогоплательщиков, чем ранее. Во-первых, наличие дробления бизнеса признается и в том случае, когда имеет место дробление производственного цикла (то есть осуществляемая деятельность формально различна, но имеет единую цель), а не только экономических показателей. Во-вторых, ст. 54.1 НК РФ позволяет охватить более широкий спектр налоговых правонарушений, не сводящихся исключительно к совершению сделок в целях уклонения от уплаты налогов.

Глава 3. Определение действительного размера налоговой обязанности при выявлении необоснованной налоговой выгоды

§ 1. Применение расчетного метода при определении действительной налоговой обязанности до введения ст. 54.1 НК РФ

В качестве одного из последствий выявления необоснованной налоговой выгоды в Письме ФНС от 10.03.2021 признается возможность реконструкции налоговых обязательств. ФНС в разделе 4 Письма указала, что порочность документов от «технической компании» сама по себе еще не лишает налогоплательщика права на вычеты и расходы полностью. Вопрос о правилах налоговой реконструкции будет решаться в зависимости от формы вины налогоплательщика и его согласия раскрыть действительного контрагента (поставщика товаров, исполнителя работ).

Как уже упоминалось выше, споры о налоговой выгоде наиболее часто возникают применительно к отношениям по уплате двух ключевых налогов – налога на прибыль и НДС. Поэтому имеет смысл рассмотреть более подробно вопрос о возможности налоговой реконструкции применительно к каждому из них. Для начала видится целесообразным рассмотреть практику рассмотрения указанных споров, которая сформировалась до введения в НК РФ статьи 54.1, а затем перейти к рассмотрению актуального регулирования.

Говоря о возможности учета расходов по налогу на прибыль до появления ст. 54.1 в НК РФ следует отметить, что в судебной практике можно выделить два типа ситуаций.

Первый тип ситуации – это нереальная операция²⁶. В таких случаях суды закономерно отказывали в учете расходов по налогу на прибыль, поскольку в реальности они не были понесены. В соответствии со ст. 252 НК РФ расходы

²⁶ Например, Решение по делу [№ А72-5803/2014] : от 07 апреля 2014 года / Арбитражный суд Ульяновской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

по налогу на прибыль характеризуются, в частности, признаками документальной подтвержденности и понесенности (осуществленности). Однако формальный документооборот в случае с нереальной операцией необходимыми характеристиками не обладает.

Второй тип ситуации представлял собой реальную операцию. Препятствием для признания расходов в таком случае становилась недостоверность подтверждающих документов. Однако представляется, что даже если операция реально была исполнена не заявленным контрагентом, а иным лицом, то реально понесенные расходы должны быть учтены, поскольку, как мы отмечали ранее реальность операции и реальность контрагента по ней разграничиваются.

Принятие реально понесенных расходов обеспечивает реализацию принципа экономического основания налога.

Вместе с тем можно найти и противоположную практику²⁷. В такого рода судебных актах суды признавали документы подтверждающие расходы по налогу на прибыль недостоверными поскольку реальный исполнитель по сделке, и исполнитель в представляемых документах не совпадали.

Вторая точка зрения представляется ошибочной. По нашему мнению, в случае установления реальности операции расходы по налогу на прибыль должны учитываться в силу упомянутого принципа экономического обоснования налога. Если в учете расходов налогоплательщику будет отказано, то налог будет исчисляться от выручки, а не от прибыли, что противоречит положениям НК РФ об объекте налогообложения прибыли.

Но безусловно все указанные подходы применимы только к добросовестному налогоплательщику. Даже если расходы были понесены в

²⁷ Решение по делу [№ А19-10888/2014] : от 05 декабря 2014 года / Арбитражный суд Иркутской области// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

рамках операции с фирмой-однодневкой, но налогоплательщик об этом не знал и не должен был знать с учетом всех принятых им мер для проверки контрагента, то ему не может быть отказано в учете реально понесенных расходов.

Однако в дальнейшем было также признано право на применение расчетного метода и в том случае, когда должная осмотрительность отсутствовала: речь идет о деле Камского завода ЖБИ²⁸. В указанном деле ВАС РФ признал за неосмотрительным налогоплательщиком право доказать применимость к нему расчетного метода²⁹. То есть в случае осмотрительного налогоплательщика устанавливать реальный размер налогового обязательства должен налоговый орган, в противном случае – сам налогоплательщик.

Аналогичные типы ситуаций можно выделить и в судебной практике по вопросу применения вычетов по НДС.

Не вызывает сомнений отказ суда в применении вычетов по НДС в случае нереальной операции. Подобную позицию неоднократно высказывал в своих постановлениях еще ВАС РФ³⁰.

В случае установления реальности операции, реальный контрагент по которой не совпадает с контрагентом по документам, суды почти единогласно

²⁸ Постановление от 03 июля 2012 г. № 2341/12 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

²⁹ «в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В свою очередь налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.»

³⁰ Постановление от 30 октября 2007 г. № 8686/07 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс», Постановление от 09 ноября 2010 года № 6961/10 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс», Постановление от 09 марта 2011 г. № 14473/10 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

отказывали в праве на вычеты по НДС³¹. По их мнению, реальность хозяйственной операции определяется не только фактическим наличием и движением товара или выполнением работ, но и реальностью исполнения договора именно данным контрагентом, поскольку в целях возмещения НДС необходимым условием является идентификация контрагента, как плательщика налога на добавленную стоимость на предыдущем этапе движения товара. Однако такой подход представляется неверным, поскольку влечет уравнивание нереальной операции и операции с нереальным контрагентом.

Кроме того, вызывает сомнения различие подходов к возможности учета расходов и применении вычетов. Почему суды не сочли возможным признать право на вычеты в той части, в которой налог реально был уплачен. Таким образом, по налогу на прибыль суды позволили исключить нереальную «прослойку», а в аналогичном праве по НДС отказали.

Возможно, ответом является более формализованный подход к обоснованию налогоплательщиком своего права на вычет, а именно посредством представления надлежащим образом оформленного счета-фактуры. В нормах о налоге на прибыль нет прямого указания на документ, обосновывающий расходы.

Однако иногда формализованность процесса получения вычетов по НДС доводилась судами до абсурда, когда самостоятельным основанием для отказа в вычетах было подписание счета-фактуры неуполномоченным лицом, что, впрочем, активно пресекалось высшими судами.

³¹ Решение по делу [№ А76-10046/2015] : от 07 сентября 2014 года / Арбитражный суд Челябинской области// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru>; Постановление по делу [№ А 51-19193/2015] : от 12 февраля 2016 года / Пятый Арбитражный апелляционный суд// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru>

Кроме того, в судебной практике высших судов высказывалось³² мнение о том, что применение вычетов – это право налогоплательщика, которое не может быть реализовано без его инициативы налоговым органом самостоятельно. В отличие от учета расходов по налогу на прибыль, что является необходимостью, поскольку через расходы определяется объект налогообложения налога на прибыль.

Таким образом, до введения ст. 54.1 НК РФ в судебной практике сложились следующие подходы к определению действительного размера налоговой обязанности в случае выявления необоснованной налоговой выгоды. Расходы по налогу на прибыль учитывались в случае реальной сделки, совершенной с проявлением должной осмотрительности. На излете функционирования ВАС РФ им также было признано право налогоплательщика, не проявившего должной осмотрительности, доказать размер реально понесенных им расходов для целей исчисления суммы налога на прибыль. То есть признавалась значимость установления субъективной стороны для определения последствий получения необоснованной налоговой выгоды. В принятии вычетов по НДС в подавляющем большинстве случаев отказывалось в любом случае при выявлении необоснованной налоговой выгоды. С подходом к определению размера подлежащего уплате налога на прибыль следует согласиться, в части НДС подход представляется неверным.

§ 2. Налоговая реконструкция по ст. 54.1 НК РФ

После появления ст. 54.1 НК РФ вопрос о порядке исчисления налога на прибыль и НДС в случае получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды не исчез. ФНС РФ и Минфин регулярно издавали разъяснения по этому поводу.

³² Постановление от 30 октября 2007 г. № 8686/07 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» и др.

Так, менее, чем через месяц после введения ст. 54.1 НК РФ ФНС РФ издала письмо от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@. Первое на что следует обратить внимание, это то обстоятельство, что ведомство не проводит разделение между правом на учет расходов по налогу на прибыль и применением вычетов по НДС. Это, на наш взгляд, следует оценивать положительно. Поскольку выше уже говорилось, что нет объективных оснований для проведения границ между учетом расходов и применением вычетов.

ФНС РФ указала, что «налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции». При этом судя по логике изложения письма в качестве такого искажения ФНС рассматривает нарушение хотя бы одного из двух подпунктов п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Одновременно в указанном письме ФНС считает необходимым отказаться от оценочного понятия «должной осмотрительности». Таким образом, получается ситуация, когда даже в случае с реальной операцией налогоплательщик может лишиться и расходов, и вычетов, если будет установлено несоответствие контрагента по документам и реального исполнителя сделки, поскольку вопрос о должной осмотрительности оцениваться не будет. Такой подход недопустим по обстоятельствам, изложенным в параграфе 1 настоящей главы. Этой позицией был обесценен безусловно полезный для налогоплательщиков вывод, сделанный в Постановлении ВАС РФ по Камскому заводу ЖБИ. На наш взгляд, ответственность за однодневки должны нести создатели схем, а не добросовестные налогоплательщики, которые вступили с ними в отношения.

В целом впоследствии и ФНС в Письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, и Минфин в Письме от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 поддержали идею о невозможности применения расчетного метода.

Иными словами, указанные ведомства посредством своих разъяснений сформировали позицию о том, что ст. 54.1 НК РФ отменяет ранее сформированные подходы судебной практики, дающие налоговому органу право установить размер налоговой обязанности «как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом».

Вероятно, целью выработки такой позиции была превенция. Так как если налогоплательщик вправе рассчитывать на применение расчетного метода в любом случае, то он ничем не рискует, взаимодействуя с техническими компаниями. Кроме того, весьма затруднительно определить, в отсутствие прямого регулирования законом, последствия налогового правонарушения в виде реконструкции, то есть изменения инспекцией налоговой базы на стадии проверки, в т.ч. и путем включения в нее вычетов, на которые ранее не ссылался и сам налогоплательщик.

При этом судебная практика в большинстве случаев не разделяет указанные выше позиции ФНС и Минфина.

По мнению судов³³, нарушение налогоплательщиком положений пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ не освобождает налоговые органы от обязанности проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств. Ведь полный отказ в учете

³³ Решение по делу [№ А27-25588/2019] : от 18 августа 2020 года / Арбитражный суд Кемеровской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru>; Решение по делу [№ А67-9494/2019] : от 21 сентября 2020 года / Арбитражный суд Томской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

расходов по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств.

И это представляется справедливым, так как иначе буквальное толкование данной нормы ст. 54.1 НК РФ, как уже говорилось выше, приводит к объективному вменению. Ведь в таком случае получается, что при выявлении налоговым органом того обстоятельства, что контрагентом налогоплательщика является техническая компания, у налогового органа есть все основания для вменения налоговой ответственности в полном объеме без учета действительно понесенных расходов вне зависимости от того, имел ли налогоплательщик отношение к применению схемы (является ее организатором и бенефициаром) или лишь не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента. Однако такой подход недопустим с учетом презумпции добросовестности налогоплательщика. Можно смоделировать ситуацию, когда налогоплательщик в рамках своей хозяйственной деятельности взаимодействует с холдингом или группой компаний. Часто в таких случаях переговоры ведутся с головным офисом, а договор заключается с одной из входящих в него организаций, возможно, даже формально не являющейся дочерним обществом основной компании. Налогоплательщику может быть сложно оценить «реальность» своего фактического контрагента по критериям, указанным ФНС для «технических» фирм, если он будет лишь полагаться на заверение головной организации о благонадежности такой структуры.

Для подкрепления довода об обязанности налогового органа учесть расходы суды ссылаются на позицию КС РФ, изложенную в Определении от 04.07.2017 № 1440-О. В данном судебном акте говорится о том, что налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Налоговое законодательство не допускает доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом, такое доначисление

становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена.

Также представляется необоснованным отказ от категории должной осмотрительности в указанных выше разъяснениях ФНС РФ и Минфина РФ. Впоследствии, вероятно и сама ФНС РФ пришла к аналогичному выводу, поскольку в Письме ФНС РФ от 10.03.2021 имеются разъяснения относительно субъективной стороны получения необоснованной налоговой выгоды. В данном случае, как и в иных отраслях права, выделяется два вида вины: умысел и неосторожность. И в качестве неосторожной фирмы вины как раз рассматривается не проявление должной осмотрительности, поскольку исходя из текста раздела IV Письма ФНС от 10.03.2021, если лицо не было организатором схемы получения необоснованной налоговой выгоды и не знало о ее существовании, то есть налогоплательщик не действовал умышленно, то оценке подлежит степень осмотрительности лица при выборе контрагента.

Знаковым, на мой взгляд, в вопросе определения действительного размера налоговой обязанности по налогу на прибыль и НДС является дело № А76-46624/2019 (так называемое «дело фирмы Мери»). В нем рассматривался вопрос, как в отношении НДС, так и налога на прибыль.

Судами трех инстанций в рамках этого дела признавалась законность отказа в вычетах по НДС. Такое решение видится спорным ввиду ранее изложенных аргументов, но тем не менее закономерным в контексте сложившейся практики.

Что касается налога на прибыль, судами первой и апелляционной инстанций в учете расходов было отказано, однако суд округа с таким решением не согласился, поскольку факт доставки спорной продукции до конечного потребителя судами не отрицался.

Поэтому исходя из предложенного нами выше подхода налогоплательщик имел право на учет реально понесенных расходов. Об этом и высказался суд округа³⁴, обращая внимание на то, что «полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль, в ситуации, когда реальность оказания услуг по доставке готовой продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнута, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль». При этом главным условием признания расходов суд называет реальность операции, о субъективной стороне суд в данном случае не говорит. И это, как представляется, является ошибочным.

Устраняя эту ошибку, ВС РФ в своем определении делает важное замечание о том, что «право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота».

То есть, ВС РФ в данной ситуации полностью освободил налоговый орган от бремени доказывания размера понесенных расходов, поскольку со стороны налогоплательщика имел место прямой умысел. Позиция по делу фирмы Мери изменила устоявшуюся ранее практику, основанную на том, что для применения расчетного метода самым важным является установление реальности операции.

³⁴ Постановление по делу [№ А 51-46624/2019] : от 23 октября 2020 года / Арбитражный суд Уральского округа // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

Эта же позиция нашла отражение в п. 10, 11, 17 Письма ФНС РФ от 10.03.2021. Исходя из них, в случае наличия прямого умысла налогоплательщика, право на налоговую реконструкцию у него возникает в том случае, если налогоплательщик раскроет информацию о реальном исполнителе сделки. Это позволит исключить технические компании из цепочки посредников и произвести определение размера налоговой обязанности так, как будто соответствующего контрагента не было.

При неосторожной форме вины (иными словами, при непроявлении должной осмотрительности) предусмотрено два возможных варианта развития налоговых отношений.

Если налогоплательщик не имеет сведений о реальном исполнителе по сделке, то в вычетах по НДС ему должно быть отказано. А расходы по налогу на прибыль могут быть учтены посредством применения расчетного метода.

Если же налогоплательщику все же известен реальный исполнитель, то применяется тот же алгоритм, что и при умышленной форме вины.

Что же касается вопроса реконструкции по НДС, то до недавнего времени, суды были практически единодушны в своих позиция относительно возможности применения вычетов по НДС. В силу многостадийности процесса³⁵ уплаты данного налога, специфического механизма формирования, оплаты и возмещения сумм налога, применение вычетов возможно только в том случае, если НДС был уплачен всеми предыдущими контрагентами в цепочке.

Однако совсем недавно подход в этом вопросе бы изменен ВС РФ при рассмотрении дела ООО «Спецхимпром» (Определение ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005). Важнейшим аспектом, который рассматривался в этом

³⁵ Термин использован в п. 21 Письма ФНС РФ от 10.03.2021.

деле, является возможность реконструкции размера налоговой обязанности не только по налогу на прибыль, но и по НДС.

В указанном деле налоговый орган полагал, что цепочка движения товара от производителя к покупателю была искусственно увеличена налогоплательщиком путем включения в нее технических компаний, которые уплачивали налоги в минимальном размере, реальной предпринимательской деятельности не вели. Суды трех инстанций соглашались с мнением налогового органа. Судами не было установлено реальности хозяйственных операций по сделкам, заключенным налогоплательщиком со спорными поставщиками, однако поставка спорного товара от производителя к налогоплательщику или его покупателям не отрицалась. Установив фиктивность операций со спорными контрагентами, суды пришли к выводу о том, что основной целью совершения сделок налогоплательщика со спорными контрагентами являлась налоговая экономия, выразившаяся в уменьшении налоговых обязательств в виде завышения расходов при исчислении налога при использовании видимости хозяйственных отношений с «техническими» организациями. При обосновании своей позиции суд кассационной инстанции также сослался на позицию ВС РФ по делу Мери.

Однако ВС РФ отменил решения нижестоящих судов и направил дело на новое рассмотрение, указав следующее.

Реконструкция налоговой обязанности по НДС возможна при одновременном наличии двух условий.

Во-первых, необходимо установить реального поставщика. При этом ВС РФ указал, что необязательно эти сведения должны быть раскрыты самим налогоплательщиком. С учетом наличия таких сведений «необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им

налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями».

Во-вторых, необходимо, чтобы реальный поставщик уплатил НДС в бюджет, то есть чтобы в бюджете был сформирован источник для возмещения.

Таким образом, ВС РФ в данном деле использовал все приводившиеся нами выше аргументы в пользу того, что налоговая обязанность по НДС также подлежит реконструкции в той части, в которой налоговая обязанность реально исполнялась контрагентами.

Таким образом, к настоящему моменту при получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, он может рассчитывать на применение налоговой реконструкции как при исчислении налога на прибыль, так и НДС в соответствии с полученными в ходе мероприятий налогового контроля сведениями о реальных контрагентах и параметрах сделок. При этом следует обращать внимание на субъективную сторону действий налогоплательщика.

Заключение

Проведенное в настоящей работе исследование позволило определить характеристики института необоснованной налоговой выгоды как средства борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Поскольку в законодательстве нет легального закрепленного понятия данного термина необходимо было прибегнуть к историческому анализу развития данного института. Путем анализа положения Постановления ВС № 53 нами были выявлены следующие элементы необоснованной налоговой выгоды: нереальность операции, отсутствие у нее деловой цели, нереальность контрагента и непроявление осмотрительности при его выборе.

П. 1 ст. 54.1 НК РФ говорит о нереальных операциях, пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ – об отсутствии деловой цели операции, пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ – о нереальности контрагента. Письмом ФНС от 10.03.2021 был введен так называемый «тест на сторону договора», который включает в себя оценку реальности контрагента и должной осмотрительности при его выборе. Одновременно, было установлено, что регулирование в ст. 54.1 НК РФ характеризуется большей определенностью, поскольку ее нормами в совокупности с разъяснениями, данными в Письме ФНС РФ от 10.03.2021, были выработаны критерии нереальности контрагента и разъяснено понимание должной осмотрительности.

Одним из выявленных преимуществ ст. 54.1 НК РФ перед ранее существовавшим регулированием является то, что ею охватывается более широкий круг ситуаций, когда можно констатировать наличие необоснованной налоговой выгоды в ситуации дробления бизнеса. Во-первых, дробление бизнеса не является сделкой, а ранее констатировать получение необоснованной налоговой выгоды можно было только в случае совершения сделки. Во-вторых, наличие дробления бизнеса было признано и в том случае,

когда имеет место дробление производственного цикла (то есть осуществляемая деятельность формально различна, но имеет единую цель).

Основным последствием выявления в действиях налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды является доначисление налогов. В связи с чем нами был рассмотрен вопрос о возможности применения налоговой реконструкции при получении необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (как наиболее распространенных). С учетом анализа судебной практики, разъяснений компетентных органов и специальной литературы мы пришли к выводу о том, что налоговая реконструкция в настоящее время применима при доначислении по обоим налогам. При определении того, имеется ли право на налоговую реконструкцию установлению подлежат как объективная сторона (реальность операции), так и субъективная (вина в той или иной форме), а в части учета вычетов по НДС также отсутствие экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком – покупателем. При этом применительно к оценке субъективной стороны в судебной практике сложился подход к толкованию умысла осуществлению деятельности с единственной целью - уклонения от налогообложения, а неосторожность связывается с недолжной осмотрительностью в выборе контрагента.

Список использованной литературы

Нормативно-правовые акты и иные официальные документы

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

1.1. Федеральные законы

1.1.1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.1.2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.1.3. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти и уполномоченных организаций

1.2.1. <Письмо> ФНС России № ЕД-4-2/13650@ «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)» [Электронный ресурс] : письмо ФНС Росси от 13.07.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.2. <Письмо> ФНС России №АД-4-2/4124 [Электронный ресурс] : письмо ФНС Росси от 16.03.2015 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.3. <Письмо> ФНС России № ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса» [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 29.12.2018 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.4. <Письмо> ФНС России № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 10.03.2021 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.5. <Письмо> ФНС России № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 31.10.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.6. <Письмо> ФНС России № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 16.08.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.7. <Письмо> Министерства финансов Российской Федерации № 01-03-11/97904 [Электронный ресурс] : письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2019 г. – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.8. <Письмо> ФНС № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц»

[Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 11.08.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

1.2.9. <Письмо> ФНС РФ № ЕД-4-15/2518@ [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 13.02.2017 – Режим доступа : СПС «Консультант Плюс»

2. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание

2.1. Акты Конституционного Суда Российской Федерации

2.1.1. Определение от 16 октября 2003 г. № № 329-О / Конституционный суд Российской Федерации. - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.1.2. Определении от 04 июля 2017 г. № 1440-О / Конституционный суд Российской Федерации. - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.1.3. Постановление от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / Конституционный суд Российской Федерации. - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2. Постановления пленумов Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

2.2.1. Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.2. Постановление от 30 октября 2007 г. № 8686/07 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.3. Постановление от 09 ноября 2010 года № 6961/10 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.4. Постановление от 09 марта 2011 г. № 14473/10 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.5. Постановление от 03 июля 2012 г. № 2341/12 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.6. Постановление от 25 мая 2010 г. № 15658/09 / Высший Арбитражный суд, [Президиум Высшего Арбитражного суда]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.7. Определение от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-1039 / Верховный суд Российской Федерации, [Судебная коллегия по экономическим спорам]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.8. Определение от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 / Верховный суд Российской Федерации, [Судебная коллегия по экономическим спорам]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.9. Определение от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981/ Верховный суд Российской Федерации, [Судебная коллегия по экономическим спорам]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

2.2.10. Определение от 15 декабря 2021 г. № 305-ЭС21-18005 / Верховный суд Российской Федерации, [Судебная коллегия по экономическим спорам]. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

Материалы судебной практики

1. Материалы судебной практики Российской Федерации

1.1. Акты арбитражных судов Российской Федерации

1.2.1. Постановление по делу [№ А43-18682/2020] : от 23 января 2021 года / Первы Арбитражный апелляционный суд // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.2. Постановление по делу [№ А49-4003/2020] : от 21 апреля 2021 года / Одиннадцатый Арбитражный апелляционный суд// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.3. Постановление № Ф02-7779/2021 по делу [№ А78-10962/2020] : от 22.12.2021 / Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.4. Постановление № Ф05-1102/2022 по делу [№ А40-56523/2021] : от 25.02.2022/ Арбитражный суд Московского округа// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.5. Постановление по делу [№ А 51-19193/2015] : от 12 февраля 2016 года / Пятый Арбитражный апелляционный суд// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.6. Постановление по делу [№ А 51-46624/2019] : от 23 октября 2020 года / Арбитражный суд Уральского округа // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.7. Постановление № 19АП-1921/2020 по делу [№ А48-8351/2019] : от 23.10.2020/ Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд по делу// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL: <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.8. Решение по делу [№ А70-2871/2021] : от 05 августа 2021 года / Арбитражный суд Тюменской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.9. Решение по делу [№ А04-692/2021] : от 29 июля 2021 года / Арбитражный суд Амурской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.10. Решение по делу [№ А27-26158/2020] : от 04 августа 2021 года / Арбитражный суд Кемеровской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.11. Решение по делу [№ А28-8002/2015] : от 11 декабря 2015 года / Арбитражный суд Кировской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.12. Решение по делу [№ А53-2534/2013] : от 14 ноября 2013 года / Арбитражный суд Ростовской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.13. Решение по делу [№ А40-24620/2016] : от 14 июля 2016 года / Арбитражный суд г. Москвы // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.14. Решение по делу [№ А60-34650/2016] : от 14 октября 2016 года / Арбитражный суд Свердловской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.15. Решение по делу [№ А50-9803/2021] : от 02 августа 2021 года / Арбитражный суд Пермского края // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.16. Решение по делу [№ А72-5803/2014] : от 07 апреля 2014 года / Арбитражный суд Ульяновской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.17. Решение по делу [№ А03-6927/2019] : от 13 февраля 2020 года / Арбитражный суд Алтайского края // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.18. Решение по делу [№ А29-11218/2019] : от 23 января 2020 года / Арбитражный суд Республики Коми // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.19. Решение по делу [№ А65-2655/2019] : от 25 июня 2019 года / Арбитражный суд Республики Татарстан // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.20. Решение по делу [№ А27-25588/2019] : от 18 августа 2020 года / Арбитражный суд Кемеровской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.21. Решение по делу [№ А67-9494/2019] : от 21 сентября 2020 года / Арбитражный суд Томской области // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.22. Решение по делу [№ А19-10888/2014] : от 05 декабря 2014 года / Арбитражный суд Иркутской области// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

1.2.23. Решение по делу [№ А76-10046/2015] : от 07 сентября 2014 года / Арбитражный суд Челябинской области// Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : [сайт]. – Раздел «Банк решений арбитражных судов». – URL : <https://ras.arbitr.ru/>

2. Материалы судебной практики иностранных государств

2.1. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465. 1934. Periodical. Retrieved from the Library of Congress, <www.loc.gov/item/usrep293465/>.

Специальная литература

1. Книги

1.1. Арора Е.А. Необоснованная налоговая выгода : постановление Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 г. : С комментариями и примерами арбитражной практики / Е. А. Арора. - М. : Индекс-Медиа, 2007. - 240 с.

1.2. Бернам, У. Правовая система США. 3-й выпуск. / У. Бернам – М.: Новая юстиция, 2006. – 1216 с

1.3. Васильева Е.Г. Налоговая выгода. / Е.Г. Васильева – М. : Юрлитинформ, 2015. – 176 с.

1.4. Ногина, О. А. Специальные налоговые режимы : учебное пособие для магистратуры / О.А. Ногина. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2021. — 144 с.

2. Статьи

2.1. Бациев, В. В. Пределы осуществления прав в налоговой сфере: деловая цель против налоговой эффективности / В. В. Бациев // Налоговед. – 2019. – № 12. – С. 18-37.

2.2. Зарипов, В. М. Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? / В. М. Зарипов, Н. Л. Файзрахманова // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 16-22.

2.3. Лысенко Е. Критерии рисков возникновения спора по вопросу о налоговой выгоде. / Е. Лысенко // Legal Insight. - 2015. - № 6 (42). - С. 26-30.

2.4. Налоговыгодный транзит: от 53-го к 54.1 // Налоговед. – 2019. – № 6. – С. 28-37.

2.5. Разгильдеев, А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается / А.В, Разгильдеев // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. - 2017. - № 3. - С. 9 – 15.

2.6. Фатхутдинов Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях / Р.С. Фатхутдинов // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2012. - № 9. - С. 34-51;

3. Диссертации и авторефераты диссертаций

3.1. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права : дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.04. - Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский государственный университет правосудия», - 2019. – 303 с.

Интернет-ресурсы

1. IBFD International Tax Glossary [Электронный ресурс] // IBFD Tax Research Platform. URL : <https://proxy.library.spbu.ru:2780/#/glossary> (дата обращения : 10.01.2022).

2. Paulo Rosenblatt, Manuel E. Tron. General Report IFA Cahiers. 2018. [Электронный ресурс] // IBFD Tax Research Platform. URL : <https://proxy.library.spbu.ru:2780/#/> (дата обращения: 12.01.2022).

3. «В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований» // Интервью с Виктором Бациевым [Электронный ресурс] // zakon.ru URL: https://zakon.ru/discussion/2018/12/7/v_pravilah_stati_541_nk_net_kakihlibo_soderzhatelno_novyh_trebovanij__intervyu_viktora_bacieva (дата обращения – 25.03.2021)

4. «Профанация, а не кодификация»: юристы оценили поправки в НК о необоснованной выгоде [Электронный ресурс] // pravo.ru. URL : <https://pravo.ru/news/view/142366/>

5. Артюх А. Должной осмотрительности в налогах – быть! Путь к свету от ВС РФ. [Электронный ресурс] // zakon.ru. URL : https://zakon.ru/blog/2020/05/19/dolzhnoj_osmotritelnosti_v_nalogah__byt_put_k_svetu_ot_vs_rf (дата обращения - 23.03.2021)

6. Жигина А. «Факты» и «конкретные факты». [Электронный ресурс] // Мудрый экономист. URL : <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/50115-fakty-konkretnye-fakty> (дата обращения: 27.01.2022)

7. Законопроект № 529775-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. URL : <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6> (дата обращения - 07.03.2022)

8. Зарипов В.М. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. [Электронный ресурс] // zakon.ru. URL : <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>