

*Петрова Т.В.*

*Студент*

*3 курс, Юридический факультет*

*ФГБОУ ВО «Марийский государственный университет»,*

*г. Йошкар-Ола*

## **ПОНЯТИЕ И ЭТАПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ**

***Аннотация:** Статья посвящена этапам формирования института необоснованной налоговой выгоды, рассмотрены теоретические аспекты, характеризующие его правовую природу, проведен анализ общей антиуклонительной нормы в НК РФ.*

***Ключевые слова:** добросовестность, необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правом, пределы осуществления прав по исчислению суммы налога.*

***Abstract:** The article is devoted to the stages of formation of the institution of unjustified tax benefit, the theoretical aspects characterizing its legal nature are considered, and the general anti-evasion norm in the Tax Code of the Russian Federation is analyzed.*

***Key words:** good faith, unjustified tax benefit, abuse of right, limits of exercise of rights to calculate the amount of tax.*

В настоящее время наблюдается кризис публичных финансов, рост бюджетных расходов, повышение фискальной нагрузки на экономику в условиях антироссийских экономических санкций, что приводит к кардинальному изменению отношения государства к налоговому планированию.

Общественные интересы состоят, в частности, в обеспечении финансовой стабильности системы налогообложения, ключевыми элементами поддержания которой следует признать полное и своевременное исполнение всеми налогоплательщиками обязанностей по представлению отчетности и уплате налога и в конечном счете предотвращение любых видов злоупотреблений в исполнении налоговых обязанностей. В связи с этим Европейского суда по правам человека (далее — ЕСПЧ) и Конституционный Суд РФ признали, что попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться, а в национальном законодательстве необходимо предусмотреть требование особой осмотрительности лиц, являющихся налогоплательщиками, с целью предотвращения таких злоупотреблений [1].

Следуя необходимости защиты публичных интересов от злоупотреблений налогоплательщиков, различные государства вводят в структуру своего внутреннего налогового законодательства антиуклонительные правила различной направленности, как препятствующие налогоплательщикам использовать гражданско-правовые сделки и финансовые операции для уклонения от налогообложения.

Таким инструментом противодействия незаконному снижению налогового бремени в российском законодательстве, прежде всего, выступает статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Кроме непосредственно внутринациональных норм налогового законодательства антиуклонительного характера, существуют также судебные доктрины о необоснованности налоговой выгоды, о деловой цели финансовых операций, о приоритете существа над формой, об игнорировании правосубъектности организации и др.

Длительное время вопросы противодействия злоупотреблению правом не имели прямого правового регулирования в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации. В условиях существования большого количества неурегулированных нормой права вопросов основная часть

правовых основ налогообложения еще до их возведения в ранг закона была сформулирована Конституционным Судом РФ в процессе истолкования базовых конституционных идей (ценностей). Антиуклонительная национальная концепция начала развиваться в России в связи с разработкой Конституционным Судом РФ правовой позиции, согласно которой налогоплательщик должен придерживаться добросовестности при исполнении обязанности по уплате налога [2, 3].

Она получила развитие в Определениях Конституционного Суда РФ, в которых декларируется налоговое правоприменение указанной правовой категории, в частности, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков [4, 5].

Исходя из позиции Конституционного Суда РФ, о недобросовестности налогоплательщиков может свидетельствовать ситуация, когда с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создаются схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что может привести к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков. Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком. Недобросовестным считается тот налогоплательщик, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схему незаконного обогащения за счет бюджетных средств [6].

Однако, понятие, введенное в оборот Конституционным Судом РФ, имеет большую долю субъективности, поскольку не определены конкретные критерии оценки добросовестности плательщика налогов, вместо этого в

тексте нормативно-правового акта указаны только ориентировочные обстоятельства, на основе которых, можно сделать вывод о правомерности действий налогоплательщиков по снижению налоговой нагрузки [7, с. 22].

Стремление разграничить злоупотребления в сфере налогообложения от оптимизации налоговых обязательств в рамках предусмотренных законом способов и средств привело к появлению категории «необоснованная налоговая выгода» вместо категории «недобросовестный налогоплательщик», используемой в судебной практике, чья неопределенность вызывала критику.

Следующим этапом формирования российского «судебного налогового права» явилось принятие Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53), ставшего фундаментальным для формирования доктрины необоснованной налоговой выгоды. Термин «недобросовестность» сдал свои позиции перейдя в плоскость критерия характеризующего статус налогоплательщика в рамках выявления злоупотреблений (активность его действий), что дало налогоплательщику возможность обосновать правомерность собственных действий, руководствуясь заданными в Постановлении № 53 ориентирами, а налоговым органам обозначило критерии при доказывании полученной налогоплательщиком необоснованности налоговой выгоды.

Понятие налоговой выгоды, содержащееся в Постановлении № 53, описывает процесс ее получения и возможные способы, без раскрытия сущности явления, в чем и заключается его недостаток.

По результатам анализа Постановления № 53 можно выделить ряд элементов доктрины «необоснованной налоговой выгоды»: презумпция добросовестности налогоплательщика, реальность экономической деятельности, деловая цель, должная осмотрительность и осторожность [8].

В пункте 1 Постановления № 53 презюмируется добросовестность налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики, что предполагает заведомую разумность и экономическую оправданность действий налогоплательщика (презумпция экономической целесообразности), достоверность сведений, содержащихся в налоговой и бухгалтерской отчетности (презумпция обоснованности расходов). Важно отметить, что данные презумпции не освобождают суды от необходимости оценивать действия налогоплательщика с точки зрения добросовестности (пункт 2 Постановления № 53). При этом бремя доказывания опровержения указанных презумпций возлагается на сильную сторону правоотношений.

Реальность хозяйственных операций является системообразующим элементом доктрины. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 4 Постановления № 53).

Анализ первичной документации, учет сопутствующих расходов, документы о последующих операциях с имуществом, запросы и письма от контрольно-надзорных органов, а также свидетельства третьих лиц служат основой для определения реальности экономической деятельности.

Не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени.

Однако, указанное положение содержит важную оговорку, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Установление деловой цели осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Одним из оснований для признания налоговой выгоды необоснованной является ситуация, когда для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом, если такое обстоятельство установлено судом, то суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции (пункты 3, 7 Постановления № 53).

Пунктом 10 Постановления № 53 в отношении налоговых споров введено в оборот понятие должной осмотрительности и осторожности, следующего элемента доктрины необоснованной налоговой выгоды.

Под должной осмотрительностью и осторожностью подразумевается, что налогоплательщик должен проявлять разумную осмотрительность при выборе контрагента, установив его правоспособность и добросовестность с точки зрения уплаты налогов [9, с.120].

Однако ВАС РФ в своем Постановлении не упомянул никаких методов, которыми налогоплательщик может доказать, что его действия в рамках хозяйственного оборота были совершены с надлежащей осмотрительностью и осторожностью. Более того, в самом законе отсутствует такая правовая категория.

Таким образом, Постановление № 53 аккумулировало судебную практику, чем обеспечило единообразие правоприменения. Положительной особенностью Постановления № 53 является перечень обстоятельств, которые в отдельности не являются основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, однако в совокупности и взаимосвязи с иными

обстоятельствами могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако, Постановление № 53 отличается не самым высоким качеством юридической техники, изложение отдельных элементов доктрины отличается казуистичностью, что свидетельствует о низком уровне абстрактности формулировок. Сама концепция недостаточно проработана, а применяемые оценочные категории весьма субъективны, что привело к нарушению единообразия её толкования и применения.

В 2017 г. в российское налоговое законодательство была введена ст. 54.1 НК РФ, закрепившая основные антиуклонительные правила в сфере налогообложения. При этом, ФНС России прямо указала, что новая статья не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиками своими правами.

В статье отсутствуют такие термины налоговая выгода, необоснованная (обоснованная) налоговая выгода, недобросовестный (добросовестный) налогоплательщик, но вводится термин искажение сведений. Статья вводит пределы осуществления права по исчислению налоговой базы и содержит три требования, одновременное соблюдение которых позволяет считать налоговую выгоду обоснованной:

- сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения должны отвечать признакам достоверности: отсутствие искажений - тест реальности и документальной подтвержденности хозяйственной операции (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ);

- основная цель совершения сделки – экономическая, а не уменьшение налога - тест деловой цели сделки (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ);

- наличие договорных связей с контрагентом, исполнившим обязательство по сделке (операции) или лицом, которому оно передано в силу

закона или договора - тест исполнения обязательств надлежащим контрагентом (подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ)[10].

Поскольку статья содержит требование об одновременном соблюдении правил, нарушение хотя бы одного из них является основанием для признания полученной в результате совершенной операции налоговой выгоды необоснованной.

Норма пункта 2 статьи 54.1 НК РФ говорит о том, что при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно условий, предусмотренных подпунктами 1 и 2.

Положения подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, то оно фактически воспроизводит положения пункта 9 Постановления N 53 о том, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели, поэтому, констатируем, что «революции» в этом нововведении не случилось.

В подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ акцент сделан, на реальном исполнении обязательств именно контрагентом проверяемого лица - стороной договора и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. То есть по совершенным сделкам (операциям) указанное положение запрещает налогоплательщикам уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, если обязательство по сделке (операции) исполнено неустановленным или неуполномоченным лицом (в том числе, например, лицом, не имеющим правового отношения к этой сделке (операции)).

Пункт 3 статьи 54.1 НК РФ посвящен обстоятельствам, которые не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Включение в НК РФ отдельных положений, касающихся противодействия злоупотреблению правом — это шаг в развитии налогового права. Однако глобальным сдвигом такой шаг можно было бы считать, если бы при этом закреплялся принцип добросовестности. Данный принцип мог бы работать как в отношении налогоплательщика, так и налоговых органов, что позволило бы оценивать действия обеих сторон, причем с точки зрения не только формальных требований, а именно содержания. Принцип добросовестности позволяет уйти от излишней формализации и оценивать действия по существу. Безусловно, это возможно определить наверняка лишь с помощью оценки фактических обстоятельств дела, и в этой связи Постановление № 53 продолжит существовать как некое руководство для оценки доказательств и используется судами.

#### **Использованные источники:**

1. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

2. Постановление Конституционного Суда РФ 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». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об

основах налоговой системы в Российской Федерации». [Электронный ресурс].  
Режим доступа: КонсультантПлюс.

4. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». [Электронный ресурс].  
Режим доступа: КонсультантПлюс.

5. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 НК РФ». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

6. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

7. Бельтюкова А.А. Доктрина деловой цели в налоговом праве России: от средства доказывания в спорах о недобросовестности налогоплательщика до середины оценки обоснованности получения налоговой выгоды /А.А. Бельтюкова // Финансовое право. - 2013. - № 1.-С.19–28.

8. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». [Электронный ресурс].  
Режим доступа: КонсультантПлюс.

9. Табаков А.Н. Концепция налоговой выгоды и должна осмотрительность в прогнозировании налоговых рисков субъектами малого предпринимательства / А.Н. Табаков, Н.В. Выборных: сборник материалов XLVII Международной научно-практической конференции. – 2017. – С. 119–124.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. (ред. от 04.08.2023). [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.