

УДК 347.73

DOI 10.36511/2078-5356-2020-1-103-108

Бондарь Елена Александровна
Elena A. Bondar'

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного права и процесса
Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3)

candidate of sciences (law), associate professor, associate professor of the department of administrative law and process

Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: elena_bondar@bk.ru

Бондарь Никита Ильич
Nikita I. Bondar'

курсант международно-правового факультета

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя (117437, Москва, ул. Академика Волгина, 12)

cadet of the international law faculty

Moscow university of Ministry of internal affairs of Russia named after V.Ya. Kikot' (12 Akademika Volgina st., Moscow, Russian Federation, 117437)

E-mail: elena_bondar@bk.ru

Критерии необоснованности налоговой выгоды в судебной практике

Criteria of tax benefit groundlessness in judicial practice

В данной статье проведен анализ критериев необоснованности налоговой выгоды и уменьшения размера налоговых обязательств с учетом истории возникновения понятия «недобросовестность налогоплательщика» в российском законодательстве и правоприменительной деятельности. Исследована нормативная база и судебная практика по данной проблематике. Рассмотрены четыре группы обстоятельств, которые налоговые органы и суды определяют в качестве доказательств недобросовестности налогоплательщика, а налоговую выгоду — необоснованно полученной.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода, недобросовестность налогоплательщика, уменьшение размера налоговой обязанности, схемы уклонения от уплаты налогов, налоговые правонарушения.

This article analyzes the criteria of unjustified tax benefit and reduction of the size of tax liabilities, taking into account the history of the concept of «bad faith of the taxpayer» in the Russian legislation and law enforcement. Investigated the regulatory framework and court practice on this issue. Four groups of circumstances that the tax authorities and courts determine as evidence of the taxpayer's bad faith and the tax benefit — unreasonably obtained are considered.

Keywords: unjustified tax benefit, dishonesty of the taxpayer, reduction of the size of the tax obligation, schemes of evasion from payment of taxes, tax offenses.

Проблемы, связанные с уклонением от уплаты налогов и недобросовестностью, необоснованностью налоговой выгоды, возникают во всех странах мира и актуальны во все време-

на. Естественное желание каждого налогоплательщика — минимизировать свои платежи государству. В свою очередь противодействие «агрессивным» схемам налоговой оптимизации

© Бондарь Е.А., Бондарь Н.И., 2020

является одним из важнейших направлений налоговой политики государства.

Немного обратясь к истории, отметим, что впервые термин «недобросовестный налогоплательщик» появился в практике Конституционного суда РФ в начале XXI столетия [1], однако признаки этой самой недобросовестности не являлись однозначными, свидетельством чего выступала судебная практика по налоговым спорам. Далее 12 октября 2006 года Высшим Арбитражным судом РФ (далее — ВАС РФ), обобщившим накопленные материалы, было вынесено постановление Пленума № 53 (далее — постановление пленума ВАС РФ № 53), в нем дано определение налоговой выгоды, под которой понимается снижение размера налоговых обязательств посредством возникновения прав на возврат, зачет налога из бюджетной системы, налоговые льготы, вычет по налогам, снижение налогооблагаемой базы, использования понижающей ставки налога. Направление плательщиком налога в контролирующий (налоговый) орган комплекта правильно составленных документов, указанных в налоговом законодательстве, с целью воспользоваться налоговой выгодой выступает условием для ее предоставления, если контролирующим (налоговым) органом не установлено, что информация, находящаяся в представленных документах, неполна, недостоверна и (или) противоречива [2].

Также были определены четыре группы обстоятельств, доказав которые, налоговый орган может признать налоговую выгоду необоснованно полученной. **Первая группа критериев** связана с бухгалтерским и налоговым учетом. В частности, к ним относятся следующие четыре подвида.

1. Для целей возмещения налога учитывались сделки, не обоснованные целью делового характера (нет разумной экономической или иной причины). ВАС РФ трактует цели делового характера достаточно широко, с учетом оценивания фактов, свидетельствующих о желании налогоплательщика воспользоваться экономическим эффектом вследствие действительной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Так, к иным причинам (как критерию обоснованности получения налоговой выгоды) можно отнести, например, совершение операций, направленных на обеспечение безопасности производства. Использование такого оценочного понятия, как «разумность» приводит к сложностям в формировании доказательственной базы.

Например, в Верховном Суде РФ (далее — ВС РФ) рассматривалось дело о доначислении налоговым органом сумм НДС в связи с тем, что налогоплательщик реализовывал товар взаимозависимому контрагенту по ценам ниже, чем другим своим контрагентам, невзаимозависимым с ним. Учитывая то обстоятельство, что отличие цены, примененной налогоплательщиком, от тех цен, которые он обычно применяет в сделках с контрагентами, не считается достаточным условием для констатации факта получения плательщиком налога необоснованной выгоды по налогу, судьи пришли к выводу о том, что не возникает у предпринимателя и недоимка, определяемая при выявлении разницы в цене (так как судебные органы не должны контролировать экономическую эффективность операций, совершаемых предпринимателями).

Во много раз превышающее несоответствие цен по сделкам рыночному уровню является одним из критериев получения необоснованной налоговой выгоды, оцениваемых в совокупности и взаимосвязи с другими факторами, негативно влияющими на деловую цель операции (взаимозависимость сторон операции, создание фирмы незадолго до осуществления той или иной сделки, использование нетрадиционных форм расчетов или срока платежа и т. д.). Судьи отметили, что данная правовая позиция содержится в Обзоре практики рассмотрения судами дел, которые связаны с использованием некоторых положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) (п. 3 Обзора) [3]. Кроме этого, как считают судьи ВС РФ, несоответствие цены по оспариваемым операциям с взаимозависимыми контрагентами в интервале от 11 до 52% в сопоставлении с ценой на аналогичные товары по операциям налогоплательщика с иными партнерами нельзя квалифицировать как многократность. Суд также придавал значение доводам предпринимателя, согласно которым объем отгруженного товара другим лицам был многократно меньшим, поэтому продажи товара этим контрагентам по несколько большим ценам свидетельствует о разумном экономическом обосновании [4].

2. Для целей возмещения налога учитывались сделки, которые не соответствуют их истинному экономическому смыслу. В данном случае речь идет о «дроблении бизнеса», применяемом недобросовестными налогоплательщиками. Так, за последние четыре года в арбитражных судах рассматривалось более четырехсот дел (на сумму более двенадцати с половиной миллиардов рублей), по которым

налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса) оспаривал ненормативные акты проверяющих (налоговых) органов, принятые вследствие контрольных мероприятий, которые содержали вывод о том, что плательщик необоснованно получил налоговую выгоду, применив эту схему [5]. Налогоплательщикам необходимо учитывать, что если операция имеет иной экономический смысл, то суды могут либо пересчитать размер налоговой обязанности исходя из истинного смысла сделки (например, доначислить страховые взносы, если фактически имели место трудовые отношения налогоплательщика с сотрудниками компании, находящейся на специальном налоговом режиме, с которой у него имеется договор об оказании услуг) или применить правовые последствия недействительности сделки. При этом налоговый орган заинтересован обратиться в суд, например, если контрагент налогоплательщика, возмещающего НДС по фиктивной операции (мнимая сделка), признан отсутствующим должником, так как с последнего ничего взыскать не получится, а у реального налогоплательщика можно признать необоснованной сумму налоговой выгоды.

При рассмотрении критерия «несоответствие действительному экономическому смыслу» необходимо также учитывать и реальность деятельности налогоплательщика.

Так, например, налогоплательщик-организация, создав фиктивный документооборот, имитировал хозяйственную деятельность предпринимателя, суть которой — реализация товаров в рамках договора поручения. Фактически же осуществлялась реализация собственного товара. Это позволило распределить полученную выручку между налогоплательщиком-организацией и предпринимателем с целью уменьшения налоговых обязанностей организации и получить необоснованную выгоду по налогам. Также судами был принят во внимание факт взаимозависимости и аффилированности плательщика налога-организации и его партнеров-контрагентов, имеющийся совместный трудовой персонал. Кроме того, использовался товарный знак заявителя, его складские территории, фактически организованная деятельность работы магазинов, убытки бизнеса вследствие применения этой схемы хозяйственной деятельности. Также было установлено, что подконтрольные участники схемы имитировали хозяйственную деятельность, у них отсутствовал отдельный учет реально полученных доходов [6].

Таким образом, судебной практикой подтверждено, что выявление «формальной» сути

ведения предпринимательской деятельности одного из нескольких участвующих в схеме (применяющего специальный налоговый режим), если будет доказана согласованность действий и подконтрольность этого лица плательщику налога, осуществляющему фактическую хозяйственную деятельность, вместе с иными доказательствами может выступать в качестве основания для выводов о необоснованности полученной плательщиком налога выгоды.

3. Для целей возмещения налога учтены операции, связанные исключительно с возникновением налоговой выгоды. Деятельность налогоплательщика должна приносить прибыль, если же возникает убыток — то налоговые органы считают такую операцию бесцельной (с экономической точки зрения). Особое внимание здесь обращается на обоснование налоговой выгоды, полученной от той или иной сделки. Например, «групповую согласованность» расчетов в короткий срок (в один операционный день в замкнутой цепочке организаций совершается несколько операций по счетам). Также подозрительными могут быть операции, которые повлекли расходы, которые учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль и не принесли пока доходов (маркетинговые цели, освоение новых рынков, вытеснение конкурентов). При этом желательно, чтобы рентабельность бизнеса превосходила величину налоговой выгоды (например, предъявленный к вычету экспортный НДС). Учитывая, что возникновение выгоды по налогу не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели, то если плательщик налога рассчитывает получить доход исключительно только налоговой выгодой — он получит отказ в ее предоставлении.

4. Для целей возмещения налога учтены операции, проведенные с товарами, которые не могли быть произведены в заявленных объемах. В данном случае речь идет об учете операций с таким товаром, который налогоплательщик фактически не мог произвести. В качестве одной из популярных и часто используемых схем уклонения от выплаты налога на прибыль как раз состоит в том, чтобы сокрыть часть производимой продукции от налогообложения (при этом отгрузка-продажа готовой продукции может быть отражена в фактическом объеме как самим налогоплательщиком, так и его контрагентами). Данная категория дел рассматривалась и в судебной практике [7].

Вторая группа критериев необоснованности налоговой выгоды связана с неведением

реальной предпринимательской деятельности. К ним относятся дела, в которых нереальность совершенных сделок подтверждается не только фактом нарушения налогового законодательства участниками цепочки по производству и поставке товаров, но и есть доказательства того, что необходимые условия для осуществления хозяйственной деятельности отсутствуют. В частности, операции не могли производиться с учетом места нахождения имущества, времени, объема материальных возможностей, необходимых при производстве товара (или выполнении работы, оказания услуги), отсутствия необходимого для проведения такой сделки управленческого или технического персонала, недостаточности (или отсутствия) основных средств, нехватки производственных активов, складских площадей, транспортных средств и т. п. В арбитражной практике доказательством отсутствия таких условий является, например, такая ситуация, при которой лицо, указанное как производитель товара, предоставляет информацию об отсутствии производства данного товара в проверяемый период [8] либо у проверяемого лица отсутствует необходимый кадровый состав и оборудование, если заявлена операция по производству товара [9].

Нередко налогоплательщик формально соблюдает все правила, предоставляет полный комплект документов, обосновывающий налоговый вычет, но налоговый орган отказывает в его предоставлении, так как отсутствует реальный экспорт товара. Основанием здесь служат сведения, полученные от лица, указанного в качестве производителя экспортируемого товара (согласно документам налогоплательщика), о том, что в течение всего периода деятельности производителя им не было заготовлено такое количество товара, которое перепродал экспортер по одной сделке.

При этом налогоплательщик не может предоставить информацию о производстве экспортируемого товара любой другой организацией. Естественно, суд указал, что в случае отсутствия достоверных доказательств фактически осуществленного экспорта товара предоставленный налогоплательщиком комплект документации, предусмотренной статьей 165 НК РФ, не может рассматриваться в качестве достаточного условия возмещения налога на добавленную стоимость из федерального бюджета [10].

При наличии вышеназванных обстоятельств у налогоплательщика практически отсутствуют шансы добиться признания решения налогового органа недействительным: маловероятно,

что суду может быть предъявлено какое-либо логичное объяснение возможности совершения операции с несуществующим товаром.

К третьей группе критериев, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, относятся ситуации, когда плательщик налога действовал неосмотрительно и неосторожно, при этом он должен был знать о допущенных контрагентом нарушениях законодательства. Использование оценочных понятий «должной», «должно было быть» вызывает неоднозначность толкования и не очерчивает границы «должного» выбора контрагентов. Для того чтобы избежать претензий со стороны налоговых органов по сложившейся практике при выборе контрагента, необходимо получить от потенциального партнера копию свидетельства о внесении сведений об организации (индивидуальном предпринимателе) в государственный реестр, сделать запрос в произвольной форме в налоговую инспекцию или получить сведения из официальных источников, размещенных на сайте Федеральной налоговой службы России — www.nalog.ru. Информация о налоговых правонарушениях не является налоговой тайной, поэтому подобные сведения можно получить из информационных систем контролирующих органов.

Четвертая группа критериев необоснованности получения налоговой выгоды также связана с деятельностью контрагентов. Здесь мы говорим о такой деятельности плательщика налогов (а также его взаимозависимого или аффилированного лица), которая реализуется посредством совершения сделок, направленных на получение налоговой выгоды, в основном с партнерами по бизнесу, которые не исполняют свои налоговые обязательства. Произведя анализ правоприменительной практики по данным обстоятельствам необходимо отметить, что суды в основном здесь принимают сторону налогоплательщика, так как ни в НК РФ, ни в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 не содержится обязанности контролировать отчетность контрагента или налагаемых на него санкций.

В июле 2017 года в налоговое законодательство были внесены изменения, в соответствии с которыми включена новая статья (ст. 54), посвященная пределам осуществления права по исчислению налоговой базы, сумм налогов, сборов, страховых взносов, а в августе и октябре 2017 года ФНС России опубликовала письма [11], в которых до нижестоящих налоговых органов были доведены вопросы регулирова-

ния налоговых отношений, связанные с новыми положениями.

В частности, контролирующим (налоговым) органам, доказывая факт невыполнения налогового обязательства, важно получить доказательства, свидетельствующие об умышленной форме вины проверяемого плательщика налога, обусловленной в том числе деяниями его учредителей, должностных лиц, контрагентов-партнеров, целенаправленного создания оснований, направленных только на получение выгоды по налогам.

По мнению ФНС России, об умышленном характере действий налогоплательщика могут свидетельствовать:

— подконтрольность (юридическая, экономическая или иная), в том числе взаимозависимость контрагентов;

— транзитный характер операций между взаимозависимыми участниками хозяйственных операций, в том числе с использованием посредников, особых форм расчетов и сроков платежей по таким операциям;

— согласованность действий участников хозяйственной деятельности.

Если налоговым органом доказан умысел налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, то его налоговые обязательства должны корректироваться в полном объеме.

Также необходимо отметить, что если вышеуказанные обстоятельства отсутствуют, то плательщик налога имеет право на уменьшение налоговой базы или сумм, подлежащих к выплате налогов, если одновременно будут соблюдены два условия:

— цель осуществления сделки не состоит в неуплате (неполной уплате) и (или) зачете (возврате) сумм налогов (доктрина деловой цели);

— обязанность по операции реализована именно тем субъектом, который является стороной по договору, заключенному с плательщиком налога, а также лицом, обязанным исполнить сделку при условии передачи права на ее исполнение по договору или закону (реальность операции).

Федеральная налоговая служба России отмечает, что несоблюдение хотя бы одного условия влечет неблагоприятные последствия для налогоплательщика в виде отказа учета таких сделок в целях налогообложения в полном объеме.

При этом в случае нереальности сделки налоговый орган не должен расчетным путем определять размер налоговых обязательств плательщика налога, который исказил действи-

тельный экономический смысл финансово-хозяйственной сделки или деятельности.

Кроме этого, Федеральная налоговая служба России призвала нижестоящие налоговые органы исключить формализм при установлении фактов, свидетельствующих о занижении налогооблагаемой базы, уклонении от уплаты налоговых платежей.

Анализируемое разъяснение является первым шагом правоприменителей на пути к единообразному и определенному пониманию новых норм. Положения, закрепленные в письме, помогут налогоплательщикам определять налоговые риски и оценивать возможность последующих налоговых доначислений.

Примечания

1. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О; п. 2 мотивировочной части определения Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

2. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

3. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

4. Определение Верховного Суда РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

5. 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: письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

6. Определение Верховного Суда РФ от 27 ноября 2015 г. № 306-КГ15-7673 по делу № А12-24270/2014; постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 августа 2017 г. по делу № А13-17356/2016; Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 февраля 2017 г. по делу № А66-17494/2015 по заявлению ООО «Стройбилдинг»; Арбитражного суда Уральского округа от 21 июня

2016 г. по делу № А76-21239/2014 по заявлению ИП Сильвачинского В.В.; Седьмого арбитражного апелляционного суда от 9 февраля 2016 г. по делу № А03-15308/2015 по заявлению ООО «Легенда» и др. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

7. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 января 2009 г. по делу № А56-24774/2008, где налоговым органом было доказано, что неуплата акциза и совершение операций с несуществующим подакцизным товаром, лишает налогоплательщика права на применение налоговых вычетов по акцизам в заявленном размере. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

8. Постановление Президиума ВАС РФ от 28 ноября 2006 г. № 7752/06 по делу № А56-29180/2005 // Вестник ВАС РФ. 2007. № 2.

9. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 июля 2016 г. № Ф05-9529/2016 по делу № А40-7594/2015; определение ВАС РФ от 19 ноября 2007 г. № 14619/07 по делу № А05-269/2007. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.09.2019).

10. Постановление Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2006 г. № 15825/05 по делу № А31-2617/1 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 7.

11. О применении норм Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152; письмо ФНС России от 5 октября 2017 г. № СА-4-7/20116. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 22.09.2019).

References

1. Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 25, 2001 no. 138-О, clause 2 of the reasoning part of the Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 16, 2003 no. 329-О. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

2. On Evaluation by Arbitration Courts of the Justification of Receiving Tax Benefits by Taxpayers: resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 no. 53. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

3. Review of the practice of considering cases involving application of certain provisions of Section V. 1 and Article 269 of the Tax Code of the Russian Federation (approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on February 16, 2017). *Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation*, 2017, no. 9. (In Russ.)

4. The definition of the Supreme Court of the Russian Federation of March 29, 2018 no. 303-KG17-19327 in the case no. А04-9989/2016. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

5. On the Trial of Trials, Trials, Trials, Trials, Trials, Revenues from Activities on Controlled Interdependent Persons: letter of the Federal Tax Service of Russia of 11 August 2017 no. SA-4-7/15895. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

6. Definition of the Supreme Court of the Russian Federation of November 27, 2015 no. 306-KG15-7673 in case no. А12-24270/2014; decree of the Fourteenth Arbitration Appeals Court of August 3, 2017 in case No. А13-17356/2016; Arbitration Court of the North-West District on February 16, 2017 in case no. А66-17494/2015 at the request of ООО Stroibilding; Arbitration Court of the Urals District of June 21, 2016 in case no. А76-21239/2014 on the application of FE Silvachinsky V.V.; Seventh Arbitration Appeal Court of 9 February 2016 in case no. А03-15308/2015 at the request of Legend LLC and others. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

7. Decision of the Thirteenth Arbitration Appeal Court of January 20, 2009 in case no. А56-24774/2008, where the tax body proved that failure to pay excise and transactions with a non-existent excisable goods deprives the taxpayer of the right to apply tax deductions on excises in the declared amount. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

8. Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of November 28, 2006 no. 7752/06 in case no. А56-29180/2005. *Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*, 2007, no. 2. (In Russ.)

9. Decree of the Arbitration Court of the Moscow District of July 14, 2016 no. F05-9529/2016 in case no. А40-7594/2015; definition of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of November 19, 2007 no. 14619/07 in the case no. А05-269/2007. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 05.09.2019). (In Russ.)

10. Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of April 5, 2006 no. 15825/05 in case no. А31-2617/1. *Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*, 2006, no. 7. (In Russ.)

11. On the application of the norms of the Federal Law of July 18, 2017 no. 163-FL "On Amending Part One of the Tax Code of the Russian Federation": letter of the Federal Tax Service of Russia of August 16, 2017 no. SA-4-7/16152; letter of the Federal Tax Service of Russia of October 5, 2017 no. SA-4-7/20116. URL: <https://www.nalog.ru> (accessed 22.09.2019). (In Russ.)