

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Алтайский государственный университет»**

Юридический институт

Кафедра конституционного и международного права

***Т Е М А***

***выпускной квалификационной работы***

Необоснованная налоговая выгода: понятие, проблемы доказывания  
(бакалаврская работа)

**Выполнил студент**

3 курса, 365 группы, заочного отделения  
Кулагин Алексей Владимирович

**Научный руководитель**

Кандидат юридических наук, доцент  
Игнатовская Ирина Ивановна

**Допустить к защите**

И.о.зав. кафедрой, к.ю.н.

доцент

Игнатовская И.И.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

Выпускная квалификационная работа  
защищена

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

Оценка \_\_\_\_\_

Председатель ГЭК

\_\_\_\_\_ И.О.Ф.

Барнаул 2019

Содержание:

Введение.....	3
Глава 1. Понятие и признаки необоснованной налоговой выгоды.....	5
1.1 Правовое регулирование необоснованной налоговой выгоды.....	5
1.2 Особенности доказывания необоснованной налоговой выгоды.....	19
Глава 2. Мероприятия налогового контроля, направленные на выявление необоснованной налоговой выгоды.....	29
Глава 3. Особенности защиты прав налогоплательщиков при выявлении необоснованной налоговой выгоды.....	38
Заключение.....	47
Библиографический список.....	50

## Введение

Актуальность темы настоящей выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что понятие «необоснованная налоговая выгода» широко используется налоговыми органами для возложения на налогоплательщиков налоговой ответственности при совершенно различных обстоятельствах: вменении им так называемого «дробления бизнеса», обвинении в финансово-хозяйственных отношениях с «проблемными» контрагентами, создании искусственных юридических конструкций и в иных ситуациях.

В связи с этим, изучение нормативно-правовой базы, используемой фискалами при вменении необоснованной налоговой выгоды, особенностей доказывания ее получения и способов защиты от таких обвинений выходят на первый план при представлении интересов субъектов финансово-хозяйственной деятельности в налоговых органах и судах.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие при установлении, введении и взимании налогов и сборов, а в частности отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения налогоплательщиков к ответственности за совершение налогового правонарушения при обвинении в получении ими необоснованной налоговой выгоды.

Предметом исследования данной работы являются законодательство, регулирующее налоговые правоотношения, а в частности, Налоговый Кодекс РФ, соответствующая судебная практика по заявленной в работе тематике и специальная литература, посвященная проблеме выявления и доказыванию необоснованной налоговой выгоды.

Стратегическая цель исследования выпускной квалификационной работы – выявление проблем, существующих при правовом регулировании на этапах вменения, доказывания и защиты при обвинении налогоплательщиков в получении необоснованной налоговой выгоды, анализ актуальной

правоприменительной практики по разрешению таких налоговых споров с целью дальнейшего практического применения при защите интересов хозяйствующих субъектов.

Исходя из сформулированной цели работы, могут быть определены ее тактические задачи:

- исследовать понятие «необоснованная налоговая выгода» в историческом аспекте его возникновения;
- определить признаки необоснованной налоговой выгоды, позволяющие утверждать о ее наличии или отсутствии;
- изучить источники правового регулирования, используемые налоговыми органами и судами при вменении налогоплательщикам получение необоснованной налоговой выгоды, необходимые мероприятия налогового контроля для ее доказывания;
- проанализировать особенности доказывания наличия необоснованной налоговой выгоды, установить, в чем заключается их отличие от доказывания налоговых правонарушений, основанных на иных обстоятельствах;
- определить пути и методы защиты прав налогоплательщиков при обвинении в получении необоснованной налоговой выгоды;
- исходя из результатов проведенного исследования сформулировать выводы по заявленной в настоящей работе теме.

Теоретическая основа темы работы не нашла необходимого и достаточного отражения в научной юридической и экономической литературе, публикациях практиков - налоговедов в специализированных периодических изданиях и средствах массовой информации.

Методология выполнения данной работы построена на историческом, статистическом и диалектическом методах познания.

Целью и задачами исследования необоснованной налоговой выгоды обусловлена структура выпускной квалификационной работы состоящей из введения, трех глав и заключения.

## Глава 1. Понятие и признаки необоснованной налоговой выгоды

### 1.1 Правовое регулирование необоснованной налоговой выгоды

Реализация гражданами России гарантированного ст.34 Конституции Российской Федерации права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности невозможно без соответствующих правовых обременений, одной из разновидностей которых выступают налоговые правоотношения<sup>1</sup>.

Как юридическая, экономическая и социальная категории, они традиционно занимают приоритетное место на современном этапе развития, в том числе, и российского общества, затрагивая интересы практически всех социальных групп населения страны, представительных, исполнительных органов власти, а также субъектов предпринимательской деятельности. Это обстоятельство обуславливает наличие к ним пристального интереса не только со стороны профессиональных сообществ, но и широких слоев, так называемого, электората, оказывая значимое влияние на формирование у него политических предпочтений и уровня лояльности к органам государственной власти.

Одним из аспектов налоговых правоотношений является выработка и законодательное закрепление юридических подходов, используемых специально уполномоченными государственными органами, администрирующими налогообложение, а именно – налоговыми органами, при реализации возложенных на них функций, определенных в ст.30-32 Налогового Кодекса Российской Федерации<sup>2</sup>. Впоследствии эти процессы находят свое отражение в судебной практике, призванной обеспечивать единообразие в

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (по сост. на 21.07.2014 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст.34.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.05.2019) – Ст. 30-32 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс».– Версия 2018. – Режим доступа:(<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

легальном толковании соответствующих норм права, регламентирующих налоговые правоотношения.

С 2011 года в администрировании налогообложения в Российской Федерации и в формировании судебной практики по делам о налоговых спорах наметилась вполне определенная тенденция принятия судебных решений по таким категориям дел в пользу бюджета и фискальных органов. Направленность этих процессов, по мнению автора настоящей работы, в подавляющем большинстве своем обусловлена субъективными факторами, а именно – политической волей руководства страны, необходимостью наполнения федерального бюджета для финансирования реализации имиджевых, социальных и иных общероссийских проектов.

Вышеизложенный тезис подтвержден многочисленной статистикой, приведенной в различных специализированных источниках и общедоступных информационных ресурсах. Так, например, если в 2008 году 70-80% решений арбитражных судов по обозначенной категории дел, принималось в пользу налогоплательщиков, то с 2011 году ситуация изменилась диаметрально и в настоящее время эта цифра по всем без исключения федеральным арбитражным судебным округам не превышает 17-18%<sup>3</sup>.

Эта тенденция подтверждается официальными данными. По информации Федеральной Налоговой Службы России, в 2014 г. показатель в пользу бюджета по оспариваемым суммам составил 78%, что на 7,8% больше, чем за аналогичный период предыдущего года<sup>4</sup>. А в 2015 году в восьми случаях из десяти судьи поддерживали позицию налоговых органов, а не компаний<sup>5</sup>.

Следует отметить, что подобные выводы являются статистически достоверными, так как соответствующие выборки по указанным и иным временным периодам являются репрезентативными в силу 100% охвата

---

<sup>3</sup> Захаренко Ю.В. 80 процентов налоговых споров решаются не в пользу инспекторов / Ю.В. Захаренко // Главбух – 2008. - №11. – С. 19-20.

<sup>4</sup> Третьякова М.В. Наши успехи во многом обусловлены эффективной работой в предыдущие годы / М.В. Третьякова // Налоговая политика и практика – 2005. - №5. – С. 11.

<sup>5</sup> Стародубцева И. А. Истребование документов: взгляд из зала суда / И. А. Стародубцева // Новая бухгалтерия – 2005. - №5. – С. 45-47.

подобными исследованиями арбитражных споров по категории дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

Такому положению во многом способствовало широкое распространение и использование в юридической налоговой практике судебной доктрины «необоснованная налоговая выгода», изначально призванной восполнить собой пробелы налогового законодательства, и фактически возведшей судебный прецедент в ранг нормы права. В настоящее время понятие «необоснованной налоговой выгоды» широко используется фискальными органами в качестве правового обоснования принятия решений по результатам выездных и камеральных налоговых проверок при привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности. В 100% таких решений фигурирует это понятие.

В этой связи изучение существующей у контролеров методологии выявления получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, юридических инструментов и норм права, используемых при доказывании ее получения, а также иные правовые проблемы, связанные с этим, выходят на приоритетные позиции в области ведения налоговых споров при выстраивании тактики и стратегии оспаривания ненормативных актов инспекций.

Кроме того, изучение данной проблемы также представляет немалый интерес для исследователей теоретических аспектов юриспруденции, как фундаментальной науки.

Понятие необоснованной налоговой выгоды действующим законодательством Российской Федерации до настоящего времени нормативно не закреплено. Оно было сформулировано в качестве судебной доктрины, пришедшей на смену доктрине «недобросовестный налогоплательщик», на «налогоплательщик, получающий необоснованную налоговую выгоду» в Постановлении Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами

обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление)<sup>6</sup>.

Несмотря на то что российское право не является прецедентным, соответствующая практика Конституционного Суда РФ, Высшего арбитражного суда РФ и Верховного Суда РФ оказывает немаловажное влияние на результаты рассмотрения налоговых споров и рассматривается также как источник доказательств и доказывания, на которые участники налоговых споров ссылаются при обосновании своих позиций<sup>7</sup>.

В этом судебном акте ВАС РФ предпринял попытку систематизировать накопившуюся юридическую и арбитражную практику по налоговым спорам о так называемой добросовестности налогоплательщика. Фактически высшие арбитры предложили нижестоящим судам отказаться от использования самого термина «недобросовестность».

В тексте Постановления определение необоснованной налоговой выгоды также отсутствует, и лишь в п.1 указано, что «...для целей настоящего Постановления 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».

Несмотря на концептуальность вышеуказанного Постановления, фактически в нем отсутствует как точное прямое определение необоснованной налоговой выгоды, так и квалификация действия налогоплательщиков по ее получению с точки зрения правового поведения.

Очевидно, что в процессе своей деятельности любой налогоплательщик неоднократно получает налоговую выгоду и не во всех случаях она является

---

<sup>6</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: ([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).

<sup>7</sup> Долгополов О.И. Доказательства и доказывания по налоговым спорам / О.И. Долгополов // Приложение к журналу «Налоговый вестник» - 2011. - №8. – С. 20-25.



обоснованной. Также очевидно, что случаи получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды нуждаются в правовом регулировании со стороны государства, как наиболее заинтересованной в пресечении таких действий стороны финансовых и правовых отношений в социуме. Следовательно, необходима норма права, которая «...выступает одновременно и как модель, мера, эталон, масштаб соответствующего в ней государственной воле общества должного или возможного, разрешаемого или запрещаемого поведения людей, и как мерило оценки, критерий правомерного и неправомерного, законного и противозаконного поведения»<sup>8</sup>.

К большому сожалению, ВАС РФ не указал конкретные правовые нормы, которые позволяли бы признать налоговую выгоду необоснованной, ввиду отсутствия таковых в законодательстве РФ, регламентирующим налоговые правоотношения. Суд в вышеупомянутом Постановлении, по мнению автора данной работы, лишь предпринял попытку обобщения результата своего анализа правовой базы и арбитражной практики, указав следующие четыре признака для квалификации налоговой выгоды как необоснованной:

- операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом;
- учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами, т.е. отсутствует так называемая "деловая цель";
- налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;
- контрагент налогоплательщика не исполняет свои налоговые обязанности, о чем, при проявлении должной степени осмотрительности и осторожности, налогоплательщику должно было быть известно, либо деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных

---

<sup>8</sup> Теория государства и права: Курс Лекций / Матузова Н.И. [и др.] ; Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько – М. Издательство Юристъ 2-е изд., 2001. – 198 с.

лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

В юриспруденции оценка получения необоснованной налоговой выгоды, как и любой иной юридический факт, должны производиться через действие субъекта и соответствующую норму права. Отсутствующая в действующем законодательстве норма права в рассматриваемом случае фактически была сформулирована в виде судебного прецедента в качестве правовых оснований для признания налоговой выгоды необоснованной, что не может в полной мере компенсировать ее отсутствие.

Такой подход высших арбитров к разрешению проблемы нормативного обоснования вменения налогоплательщикам получения необоснованной налоговой выгоды порождает массу вопросов, как у теоретиков юридической науки, так и у практикующих налоговых консультантов (либо специализирующихся на данной тематике юристов).

Так, вина лица, совершившего налоговое правонарушение, является обязательным элементом состава налогового правонарушения. Статья 110 НК РФ устанавливает две формы вины при совершении налогового правонарушения: умысел и неосторожность. Согласно п.2 ст.109 НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения<sup>9</sup>.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало, либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия) – прямой или косвенный умысел (п.2 ст.110 НК РФ).

---

<sup>9</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ(ред. от 01.05.2019) – Ст.109-110 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Режим доступа: (<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать (п.3 ст.110 НК РФ).

Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы (п.6 ст.108 НК РФ)<sup>10</sup>.

При отсутствии доказательств виновных действий Общества (в форме умысла или неосторожности) возложение на него налоговой ответственности, в том числе по мотиву получения налогоплательщиком необоснованной, по мнению фискальных органов, налоговой выгоды, в силу п.2 ст.109 НК РФ является незаконным.

Кроме того, не всякое деяние участника налоговых правоотношений может быть квалифицировано, как правонарушение, влекущее за собой юридическую ответственность. Для этого оно должно обладать правовыми признаками и элементами состава правонарушения, т.е. иметь состав правонарушения. Отсутствие хотя бы одной подсистемы или элемента состава правонарушения приводит к отсутствию состава правонарушения в целом.

Представляется обоснованным, что совершение налогового правонарушения может заключаться исключительно в игнорировании налогоплательщиком формальных правовых норм - управомочивающих, обязывающих (предписывающих) или запрещающих, т.е. в нарушении субъектами предпринимательской деятельности юридической обязанности, возложенной на них законом.

Отсутствие соответствующей нормы права делает невозможным ее нарушение и исключает негативные юридические последствия для субъекта

---

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ(ред. от 01.05.2019) – Ст.108 – 110 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. –Режим доступа: (<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

таких правоотношений. Нельзя нарушить, а тем более привлечь к какой-либо (в том числе налоговой) ответственности за нарушение правил, которые законодательно не закреплены.

Также при разрешении вопроса о нормативной обоснованности привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности по мотиву получения им необоснованной налоговой выгоды, необходимо учитывать, что процедура вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки регламентирована нормами ст.101 НК РФ. Кроме указанной нормы, нижестоящие налоговые органы при вынесении решений по результатам проверок налогоплательщиков, обязаны руководствоваться указаниями ФНС России, а также в силу пп.5 п.1 ст.32 НК РФ - письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах <sup>11</sup>.

В силу прямого указания в п.8 ст.101 НК РФ инспекция обязана отразить в решении о привлечении к ответственности «...конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности».

В качестве таких «конкретных налоговых правонарушений» и налоговые органы, и суды в качестве правового обоснования вменения налогоплательщику получения необоснованной налоговой выгоды в своих решениях традиционно указывают ст.169, ст.171, ст.172 НК РФ.

Однако, ссылки на ст.169, ст.171 и ст.172 НК РФ нельзя признать правильной квалификацией вменяемого налогоплательщикам правонарушения, так как эти нормы носят декларативно-учредительный характер. Действительно, трудно представить себе, как можно нарушить следующее положение: «Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг),

---

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ(ред. от 01.05.2019) – Ст.32 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. –Режим доступа: (<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном настоящей главой». Или то, что «Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты». Или «Налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 настоящего Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 настоящего Кодекса».

Следовательно, в подобных решениях налоговыми органами неправильно квалифицируются вменяемые налогоплательщику налоговые правонарушения в виде получения необоснованной налоговой выгоды, что является самостоятельным основанием для отмены таких решений вышестоящим налоговым органом или арбитражным судом<sup>12</sup>.

О том, что проблема правовой неопределенности при доказывании получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды хорошо известна заинтересованному кругу субъектов налоговых правоотношений, свидетельствует факт попытки законодателей урегулировать данный вопрос в августе 2017 года. Федеральным Законом №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ» была введена в действие ст.54.1 НК РФ, которая в

---

<sup>12</sup> Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". // Собрание законодательства РФ. – 2003. - №71.

определенной степени была призвана изменить подход к методам проверки и оценки добросовестности налогоплательщика<sup>13</sup>.

При этом в рекомендациях ФНС России по применению ст. 54.1 НК РФ было указано, что новая статья не кодифицирует правила, сформулированные правоприменительной практикой, в частности, содержащиеся в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами с учетом основных аспектов сформированной до этого судебной практики<sup>14</sup>.

ФНС России указала нижестоящим налоговым органам и налогоплательщикам на то, что:

- в ст. 54.1 НК РФ перечислены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением и определены условия, которые должны быть им соблюдены для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам;

- формальные претензии к контрагентам при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения контрагентом сделок, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам;

- ст. 54.1 НК РФ не содержит понятие "не проявление должной осмотрительности";

- ст. 54.1 НК РФ не предусматривает для налогоплательщика негативные последствия за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев;

- при проведении налоговых проверок после введения ст. 54.1 НК РФ не должны применяться понятия, отраженные в Постановлении № 53, включая

---

<sup>13</sup> Федеральный Закон №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ» от 18.07.2017 // Собрание законодательства РФ. – 2017. - №163.

<sup>14</sup> Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации". // Собрание законодательства РФ. – 2017. - №ЕД-4-9/22123

понятие "должной осмотрительности", "недобросовестности налогоплательщика";

- при проведении налоговых проверок после введения ст. 54.1 НК РФ налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные обстоятельства, ссылаясь на конкретный пункт указанной статьи.<sup>15</sup>

Однако, и после введения в действие ст.54.1 НК РФ, и появления к ней комментариев специально уполномоченных государственных органов в области администрирования налогообложения, вопросы по поводу доказывания получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, остались.

Так, например, закон оставляет налоговым органам широкие возможности для маневра. Фраза в п.1 ст. 54.1 об «искажениях сведений о фактах, объектах и отчётности» может трактоваться контролерами как угодно, объявляя искажением любую ошибку. Остается открытым и вопрос: до какого предела должны доказывать налоговые органы невыполнение финансово-хозяйственных операций заявленными в первичных документах контрагентами налогоплательщика (должны ли они устанавливать истинного поставщика товаров (работ, услуг) или возможно, как и раньше ограничиваться набором формальных претензий к проблемным поставщикам? Не исчезли из решений налоговых органов традиционные доводы в доказательство получения необоснованной налоговой выгоды: отсутствие контрагентов по месту юридической регистрации (часто за пределами периода контрагентских взаимоотношений), незначительность сумм уплаты контрагентами налогов в бюджет, номинальность директора, транзитный характер движения денежных средств, отсутствие по расчетным счетам контрагентов расходов, сопутствующих ведению реальной финансово-хозяйственной деятельности (оплата канцтоваров, интернета, ГСМ и т.д.), отсутствие у контрагентов

---

<sup>15</sup> Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. – 2017. - №. СА-4-7/16152

рабочего и управленческого персонала, иные косвенные и нормативно не обоснованные доводы.

Малочисленная арбитражная практика за прошедшее время со дня введения в действие ст. 54.1 НК РФ фактически ситуацию не прояснила, так как сотрудники налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля и оформления их результатов нормы ст.54.1 НК РФ начали применять не ранее конца 2018 года.

Таким образом, проблема нормативного обоснования получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, при реализации в отношении них мероприятий налогового контроля фискальными органами, актуальна и по сей день.

Отсутствие нормативного регулирования оценки получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды приводит к тому, что арбитражные суды, основываясь на «внутреннем убеждении» делают диаметрально противоположные выводы по идентичным обстоятельствам.

Показателен пример, когда председатель судебного состава П. арбитражного суда Алтайского края сделал такие выводы по делам № А03-8363/2011 и № А03-5799/2013:

Таблица 1.

Выводы арбитражного суда по идентичным обстоятельствам на примере решений по делам № А03-8363/2011 и № А03-5799/2013:

№ п/п	Обстоятельство, оцененное судом	Вывод по делу № А03-8363/2011	Вывод по делу № А03-5799/2013
1.	Отсутствуют расчеты необоснованной налоговой выгоды по всем взаимозависимым организациям	Свидетельствует о выборочной проверке, налоговым органом не ставилась задача установить истинные налоговые обязательства.	В задачи налогового органа не входила проверка взаимозависимых организаций.



2.	Перерасчет налоговых обязательств по ОСНО при вменении схемы «дробления бизнеса»	Налоговым органом не указаны нормы закона, позволяющие объединять доходы нескольких юридических лиц и исчислять (доначислять) налоги только одному из данных юридических лиц.	Суд признал законным перерасчет, произведенный налоговым органом с грубейшими нарушениями норм ст.40 НК РФ
3.	Вменение налоговым органом доходов взаимозависимых лиц (УСНО) проверяемому налогоплательщику (ОСНО)	Примененный налоговым органом метод определения размера обязательных платежей, подлежащих уплате налогоплательщиком, действующим законодательством не предусмотрен	Доначисления, произведенные налоговым органом признаны судом законными
4.	Не исследовались все документы бухгалтерского и налогового учета взаимозависимых организаций, вовлеченных в схему «дробления бизнеса», не представлены вычеты по НДС	Безмотивно, без анализа первичных бухгалтерских документов, не приняты налоговые вычеты по НДС. Следовательно, в нарушение п. 8 ст. 101, пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ налоговый орган при осуществлении контроля	Вычетов по НДС немного, ими можно пренебречь, зато налоговый орган улучшил положение налогоплательщика по доначислениям по налогу на прибыль организаций

		за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов определил вину налогоплательщика предположительно».	
5.	Налоговый орган не определил размер подлежащих возврату налогов, уплаченных в бюджет по УСНО взаимозависимыми организациями, вовлеченными в схему «дробления бизнеса»	Посчитав незаконным применение рядом юридических лиц ЕНВД и УСН, налоговый орган не определил размер подлежащих возврату налогов	Двойное налогообложение отсутствует. Налоги возврату не подлежат. У налогового органа такая обязанность отсутствует
6.	Оценка вменяемого налоговым органом «дробления бизнеса» и привлечение к этому взаимозависимых организаций	Сам факт разделения и выделения юридических лиц не означает необоснованного получения налоговой выгоды, поскольку возможность применения созданными организациями УСНО предусмотрена главами 26.2, 26.3 НК РФ	Налоговый орган сделал обоснованный вывод, что привлечение 8 организаций к сдаче в субаренду помещений было лишено экономического обоснования
7.	Сосредоточение у одного из Обществ	Не свидетельствует о наличии связанности	Является дополнительным

	функций по администрированию	взаимозависимых лиц единым производственным циклом	доказательством «дробления бизнеса»
--	---------------------------------	---	--

Таким образом, исходя из вышеизложенной информации, следует, что в настоящее время в действующем законодательстве России, регулирующем соответствующие налоговые правоотношения, отсутствует четкая нормативная регламентация самого понятия необоснованная налоговая выгода, признаков, позволяющих идентифицировать ее наличие у налогоплательщиков, что привносит значительную долю неконструктивного субъективизма при оценке ее получения.

## 1.2 Особенности доказывания необоснованной налоговой выгоды

Критерии доказательств и доказывания закреплены в юридических нормах, которые, в свою очередь, находят отражение в различных источниках.

Основными законами, регулирующими вопросы доказывания и доказательств, являются Конституция РФ, НК РФ, АПК РФ, ГПК РФ, КоАП РФ<sup>16</sup>. В Конституции РФ закреплены основные положения, среди которых можно выделить следующие:

- обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность (ст. 49);

<sup>16</sup> Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 25.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.12.2018) // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Режим доступа:

([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_37800/62ede56f79b380b3355b9b63d7345a9d5e50189f/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37800/62ede56f79b380b3355b9b63d7345a9d5e50189f/)).

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 27.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.12.2018) // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Режим доступа:

([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39570/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39570/)).

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ// Гарант [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Гарант». – Версия 2018. – Режим доступа: (<http://base.garant.ru/12125267/>).

- при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона (ст. 50);
- никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (ст. 51).

Налоговый кодекс РФ определяет принципы построения механизма доказывания и доказательств в налоговых отношениях несколько подробнее, хотя и в недостаточной степени. Среди основных принципов выделим следующие:

- при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ (п. 4 ст. 101, п. 7 ст. 101.4);
- лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке;
- лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения;
- обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о налоговом правонарушении и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы (п. 6 ст. 108);
- пока не доказано обратное, для целей налогообложения цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, соответствует уровню рыночных цен (п. 1 ст. 40).

Доказательства получения необоснованной налоговой выгоды могут быть классифицированы по трем основаниям:

- характеру связи доказательств с обстоятельствами дела;
- источнику формирования;
- процессу формирования доказательства.

По характеру связи доказательств с подлежащими установлению обстоятельствами дела они делятся на прямые и косвенные.

Прямыми считаются доказательства, своим содержанием однозначно подтверждающие или опровергающие существование любого из обстоятельств, подлежащих доказыванию по данному делу, что позволяет сделать единственный вывод о наличии или отсутствии данного факта. При этом следует разграничивать их от доказательств, которые могут быть прямо использованы. Так, в определении ВАС РФ от 29.07.2010 № ВАС-9906/10 по делу № А76-9287/2009-51-147 отмечено: результаты оперативно-розыскной деятельности не могут быть прямо использованы налоговым органом в качестве доказательств, поскольку имеют исключительно информационный характер и должны во всех случаях подвергаться последующей проверке<sup>17</sup>.

Непредставление документов, являющихся прямым доказательством, затрудняет, а в ряде случаев исключает возможность доказывания какого-либо юридического факта<sup>18</sup>.

К косвенным относятся доказательства, которые своим содержанием неоднозначно подтверждают или опровергают существование доказываемого обстоятельства по делу. При этом для подтверждения обстоятельств дела сначала устанавливаются промежуточные факты, а затем через них - обстоятельства, входящие в предмет доказывания. Промежуточный факт сам по себе может быть объяснен либо связью с предметом доказывания, либо случайным совпадением. Только рассмотрение косвенных доказательств в совокупности позволяет найти среди нескольких возможных объяснений единственно правильное. Например, для доначисления налогов по акту выездной налоговой проверки недостаточно установить наличие у организации договора на поставку товаров. Требуется исследовать первичные документы (счета, накладные и др.), счета-фактуры и отражение данной поставки в них. Именно первичные учетные документы позволяют подтвердить либо

---

<sup>17</sup> Определении ВАС РФ от 29.07.2010 № ВАС-9906/10 по делу № А76-9287/2009-51-147 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: ([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).

<sup>18</sup> Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.09.2008 по делу № А82-10217/2007-99, Северо-Западного округа от 12.11.2009 по делу № А13-3235/2006 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: ([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).

опровергнуть обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов или предъявленных им вычетов<sup>19</sup>.

По источнику формирования доказательства подразделяются на личные и предметные.

К личным доказательствам относятся показания (объяснения) различных лиц, участвующих в деле, к предметным - письменные и вещественные доказательства.

Заключения экспертов принято рассматривать в качестве смешанного вида доказательства, т.к. источником сведений, содержащихся в заключении, является лицо (эксперт), само же заключение основано на исследовании подвергнутых экспертизе вещей, предметов и т.д.

По процессу формирования доказательства подразделяются на первоначальные и производные.

Первоначальными (или первичными) называются доказательства, полученные из первоисточника. Между ними и фактами, о которых они свидетельствуют, нет промежуточного звена (другого доказательства). К первичным доказательствам могут быть отнесены сведения, сообщенные свидетелем, лично наблюдавшим событие, данные, зафиксированные в подлиннике документа.

Производные (или вторичные) - это доказательства, полученные не из первоисточника, а как бы из "вторых рук". Так, производными будут показания лиц, сообщающих не о лично воспринятых фактах, а со слов других лиц - их очевидцев; сведения, сообщенные свидетелем со слов другого лица. Производными будут также копии документов, содержащих сведения относительно обстоятельств, подлежащих доказыванию по делу.

Постановлением от 30.03.2010 N 18175/09 по делу N А41-19781/08 Президиум ВАС РФ, частично отменяя решение нижестоящего суда, указал

---

<sup>19</sup> Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.11.2009 по делу №А03-3426/2009 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: ([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12534/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12534/)).

следующее. Информация о задолженности предпринимателя по единому налогу, штрафам, пени, представленная налоговым органом в материалы дела, сама по себе не является надлежащим доказательством, подтверждающим достоверность этих сведений, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налога (пени, штрафов).

В определении от 06.08.2008 N 9895/08 по делу N А36-2449/2007 ВАС РФ отметил: выписка из лицевого счета налогоплательщика является производным документом. Она должна подтверждаться платежными документами на уплату налога, в связи с чем сама по себе не может служить основанием для его возврата.

Таким образом, производное доказательство является носителем содержания первоначального доказательства.

Между производным доказательством и фактом, о котором оно свидетельствует, всегда есть одно или несколько промежуточных звеньев. Поэтому нередки случаи искажения или утраты информации при ее передаче от первоначального доказательства к производному.

Доказательства бывают обвинительные и оправдательные.

Обвинительными являются доказательства, служащие для изобличения лица, привлекаемого к ответственности, или установления обстоятельств, отягчающих его ответственность. Оправдательными - служащие для установления невиновности лица, привлекаемого к ответственности, или обстоятельства, смягчающие ответственность.

Классификация доказательств и деление их на виды ни в коей мере не устанавливает преимущества одних видов доказательств перед другими. Она облегчает их сбор и оценку, а также позволяет ссылаться на то или иное доказательство (с учетом их особенностей) при отстаивании своей позиции.

Доказывание факта наличия необоснованной налоговой выгоды имеет свои особенности, во многом predeterminedенные тем, что оно основывается на

такой оценочной категории, как, собственно, сама «налоговая выгода». Предмет доказывания - необоснованность получения налогоплательщиком налоговой выгоды. С появлением самого понятия «необоснованная налоговая выгода» возникла и необходимость ее оценки.

Перечень обстоятельств, свидетельствующих, по мнению налоговых органов, о получении налогоплательщиками необоснованности налоговой выгоды, не является исчерпывающим и постоянно пополняется информацией, содержащейся в методологических письмах Минфина РФ, ФНС России и арбитражной судебной практикой<sup>20</sup>.

Показательно, что для сотрудников налоговых органов определяющим моментом не является правильный выбор подлежащих применению норм материального права при доказывании получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды<sup>21</sup>. Основной упор проверяющими делается на количество косвенных доказательств, которые и фискалы, и арбитражные суды рассматривают «во взаимосвязи и в совокупности».

Формальное наличие у налогоплательщика всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Доказывание факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды предполагает, что налоговому органу необходимо опровергнуть документы, т.е. письменные доказательства, представленные налогоплательщиком, показать, как образуется налоговая выгода, достоверно определить ее размер и выявить в чем заключается ее необоснованность.

---

<sup>20</sup> Письмо ФНС России от 11.08.2017 N 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» // Собрание законодательства РФ. – 2017. - №СА-4-7/15895

<sup>21</sup> Смолина О.С. Необоснованная налоговая выгода / О.С. Смолина // Сетевое издание «Налоговый вестник». – Электр. дан. – 2009. – Режим доступа : <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=33233> / Загл. с экрана



Генеральной целью оценки обоснованности налоговой выгоды, получаемой налогоплательщиками, является борьба с фиктивными операциями, а не с ошибками в отражении фактов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков в налоговом и бухгалтерском учете. Если товар был получен, работа выполнена, услуга оказана, то недостатки в оформлении документов не должны влиять на налоговые последствия для налогоплательщика, так как документы лишь отражают сами факты совершения тех или иных операций. Таким образом, содержание превалирует над формой. Следовательно, документы, отвечающие требованиям достоверности и подтверждающие реальные хозяйственные операции, не могут свидетельствовать о необоснованности полученной налоговой выгоды.

Однако, на практике картина совершенно иная. В ход традиционно и неизменно идут такие доказательства, как подписание первичных документов неустановленным лицом (зачастую сотрудники инспекции отождествляют это понятие с неуполномоченным лицом), отступление сторонами сделки от условий гражданско-правового договора, предполагаемые нарушения налогового законодательства, допущенные контрагентом и подобные им иные доводы. Таким образом, отсутствие четкой нормативно-правовой базы, позволяющей оценивать обоснованность налоговой выгоды по объективным критериям, негативно сказывается и на работе контролирующих налоговые правоотношения органов, которые в таких условиях оценивают действия налогоплательщиков исключительно с формальной стороны.

Другая особенность доказывания по делам о необоснованности налоговой выгоды заключается в том, что для признания налоговой выгоды обоснованной либо необоснованной недостаточно лишь письменных доказательств. Существует возможность опровержения свидетельскими показаниями фактов, зафиксированных в первичных документах. В свою очередь, показания свидетеля, полученные налоговым органом при его допросе в порядке ст.90 НК РФ, могут быть опровергнуты либо другими свидетелями, либо им самим при изменении показаний, например, в арбитражном процессе.

Например, в арбитражном деле № А03-6592/2011 фигурировал эпизод, когда руководитель организации при оказании на него проверяющими морально-психологического давления при проведении его допроса в порядке ст.90 НК РФ дал показания, что счета-фактуры от имени контрагента он изготавливал лично для минимизации налоговых платежей по НДС и налогу на прибыль организаций. И хотя доначисления по налогу на прибыль удалось оспорить в арбитраже, доначисления по НДС «устояли», в том числе, благодаря вышеуказанному обстоятельству.

Особенностью доказывания по данной категории дел является также то, что о необоснованности налоговой выгоды свидетельствуют в основной своей массе косвенные доказательства. По смыслу ст.64 АПК РФ в арбитражном процессе допустимы как прямые, так и косвенные доказательства.

К косвенным относятся доказательства, имеющие многозначную связь с искомым фактом, т. е. из содержания доказательства можно сделать несколько в равной степени вероятных выводов о наличии или отсутствии фактов, имеющих значение для дела. Прямыми считаются доказательства, содержание которых имеет однозначную связь с искомым фактом, т. е. из содержания доказательства можно сделать единственный вывод о наличии или отсутствии факта, входящего в предмет доказывания по делу. Прямое доказательство допускает единственное толкование. Косвенное доказательство отражает существование подтверждаемого или опровергаемого им обстоятельства совершенно иначе. Значение его содержания по отношению к последующему допускает не одно, а несколько различных толкований. Выбор единственного значения осуществляется путем исключения всех остальных значений обязательно в совокупности с другими доказательствами по делу<sup>22</sup>.

В ситуации, когда прямых доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды нет, налоговыми органами при доказывании

---

<sup>22</sup> Смолина О.С. Необоснованная налоговая выгода / О.С. Смолина // Сетевое издание «Налоговый вестник». – Электр. дан. – 2009. – Режим доступа : <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=33233> / Загл. с экрана

используется совокупность косвенных доказательств, полученных по результатам контрольных мероприятий, проведенных в отношении контрагентов организации, и анализа деятельности самой организации.

Стоит отметить, что в подавляющем большинстве случаев вся доказательная база при вменении налогоплательщику необоснованной налоговой выгоды, к сожалению, строится проверяющими исключительно на косвенных доказательствах и нормативно не обоснованных претензиях, например:

- контрагент налогоплательщика обладает признаками организации-однодневки;
- контрагент исполняет свои налоговые обязательства в минимальных размерах, доля налоговых вычетов 95 и более процентов;
- подписи на счетах-фактурах руководителю контрагента не принадлежат, этот факт зачастую устанавливается «визуальным сравнением подписей»;
- транзитный характер операций по счетам контрагента, что это такое ни налоговые органы, ни суды в своих решениях не поясняют;
- отсутствие у контрагента технической возможности для выполнения сделки, необходимых лицензий, допусков СРО, специальной техники, оборудования и складских помещений;
- отсутствие у налогоплательщика экономической целесообразности в проведении тех или иных финансово-хозяйственных операций, либо управленческих схем ведения бизнеса и так далее.

При этом ни налоговые органы, ни арбитражные суды не утруждают себя исключением значений каждого отдельно взятого косвенного доказательства для выбора единственного правильного его значения, что в итоге приводит к принятиям неправомερных решений и подрывает лояльность налогоплательщиков к специально уполномоченным государственным органам и судебной власти.

Например, в ненормативных актах налогового органа при обвинении субъектов предпринимательской деятельности в получении необоснованной

налоговой выгоды часто встречается такой довод в обоснование позиции проверяющих, как отсутствие по расчетному счету контрагента расходов, сопутствующих ведению реальной финансово-хозяйственной деятельности. Основанием для такого утверждения проверяющим служит исключительно информация из банковских выписок по расчетным счетам контрагента. При этом изучение возможности оплаты аренды офиса, услуг интернета, закуп канцелярских товаров и т.д. за наличный расчет проверяющими игнорируется, судами соответствующие контраргументы оставляются без внимания.

Возникает риторический вопрос при оценке правомерности такого подхода – может ли считаться корректным и законным соответствующее решение, вынесенное на основе совокупности и взаимосвязи неоднозначных косвенных доказательств и сделанных на их основе предположительных суждений?

Таким образом, исходя из вышеизложенного, возможно сделать вывод о том, что проблема отсутствия четкого нормативного обоснования получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в действующем законодательстве РФ актуальна до сих пор и при ее доказывании как на досудебном этапе, так и в арбитражном процессе.

## Глава 2. Мероприятия налогового контроля, направленные на выявление необоснованной налоговой выгоды

Необоснованная налоговая выгода, получаемая налогоплательщиками, может выявляться контролирующими органами исключительно в ходе проводимых ими мероприятий налогового контроля.

Под налоговым контролем понимается деятельность специально уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном ст. 82 НК РФ.

Нормативно формы налогового контроля, закреплены в п.1 ст.82 НК РФ, к ним, в частности, относятся:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- иные формы, предусмотренные НК РФ <sup>23</sup>.

Налоговый контроль должен соответствовать ряду обязательных условий, таких как:

- законность проводимых мероприятий налогового контроля. Проведение налогового контроля в формах, не предусмотренных НК РФ, не допускается. Проведение налогового контроля возможно только по основаниям и в порядке, установленном НК РФ;
- соблюдение правовой процедуры. Налоговый кодекс РФ содержит требования к оформлению процессуальных документов, составляемых в ходе мероприятий

---

<sup>23</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.05.2019) – Ст. 82 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Режим доступа:(<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

налогового контроля. Несоблюдение процессуальных требований является основанием для отмены решений налогового органа;

- соблюдение налоговой тайны. Сведения о налогоплательщике, полученные в ходе мероприятий налогового контроля, не могут разглашаться иначе как на основаниях, предусмотренных законодательством;

- недопустимость причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля. Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей;

- соблюдение установленных презумпций и прав налогоплательщика. Налоговые органы и таможенные органы при осуществлении налогового контроля должны соблюдать презумпции и права налогоплательщиков, уважение их личных прав и имущественных интересов.

Однако, сами по себе отдельные мероприятия налогового контроля, такие как допрос свидетеля, встречные проверки, осмотр юридического адреса, инвентаризация товарно-материальных ценностей, истребование документов (информации), выемка документов, проведение экспертизы и некоторые другие, не могут служить основанием для возложения на налогоплательщиков налоговой ответственности при обвинении в получении необоснованной налоговой выгоды. Для этого необходимым условием является их реализация в рамках камеральной или выездной налоговой проверки, фиксация полученной информации в формально определенных документах и принятие определенного процессуального решения по итогам проверки.

Камеральным (документальным) и особенно выездным налоговым проверкам предшествует большая аналитическая работа, проводимая созданными в 2008 году в территориальных инспекциях ФНС России отделами предпроверочного анализа и контрольно-аналитическими отделами. С их

созданием принципиально изменился подход налоговых органов к проведению камеральных и выездных проверок и к выявлению фискалами фактов получения необоснованной налоговой выгоды субъектами предпринимательской деятельности.

При проведении предпроверочного анализа инспекцией в адрес налогоплательщика выставляются требования о предоставлении документов (информации) со ссылкой на п.2 ст.93.1 НК РФ (истребование документов (информации) вне рамок налоговой проверки, когда у налогового органа возникла обоснованная необходимость их получения по конкретной сделке). Необходимо отметить, что такие требования зачастую не соответствуют нормам действующего законодательства и ведомственным актам как по форме, так и по содержанию <sup>24</sup>. В частности, в требованиях не указывается мероприятие налогового контроля, в рамках которого истребуются документы (информация), вместо конкретной сделки документы истребуются за налоговый период, налоговым органом не указываются идентификационные признаки запрашиваемых документов (информации), что позволяет налогоплательщикам воспользоваться своими правами, предоставленными положениями пп.11 п. 1 ст.21 НК РФ: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Успешной реализации задач, стоящих перед фискальными органами в рамках камеральных проверок, проводимых на основе налоговых деклараций, поданных самими налогоплательщиками, способствовало внедрение 2015 году во всероссийском масштабе Автоматизированной Системы Контроля НДС-2 (АСК НДС-2). Сведения из отчетности налогоплательщика автоматически

---

<sup>24</sup> Приказ ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: ([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_180453/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180453/)).

сопоставляются с данными его поставщиков и покупателей. Если в цепочке есть расхождение, программа сигнализирует об этом компании, выставляя в автоматическом режиме по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) требование о предоставлении пояснений, на которое налогоплательщик обязан ответить в течении пяти рабочих дней. Если пояснений нет – к проверке подключается сотрудник отдела камеральных проверок, который определяет обоснованность заявленных налоговых вычетов по НДС, иначе говоря, оценивает обоснованность налоговой выгоды на которую претендует налогоплательщик.

Эффективность от внедрения данной программы действительно впечатляет: так называемые «разрывы» выявлены у каждой десятой компании в России, и 20-30% налогоплательщиков, отказываются от заявленных вычетов по НДС и подают уточненные налоговые декларации. В планах работы налоговой службы синхронизация работы программы АСК НДС-2 с базами таможенной службы, ЦБ РФ и Росфинмониторинга <sup>25</sup>.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки (КНП) регламентирован нормами ст. 88 НК РФ, она проводится в течении двух месяцев со дня подачи налогоплательщиком соответствующей налоговой декларации по месту нахождения налогового органа. При ее проведении инспекторы вправе использовать также другие документы (информацию) о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. Проверка проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

При заявлении в декларации суммы НДС к возмещению из бюджета камеральная налоговая проверка проводится в обязательном порядке. Если проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствия представленных сведений сведениям,

---

<sup>25</sup> СМИ: АСК НДС-2. Страшный налоговый сон // Сетевое издание «Клерк.ру» [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – 2016. – Режим доступа : <https://www.klerk.ru/buh/articles/441765/> – Загл. с экрана.



имеющимся у налогового органа, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать у налогоплательщиков документы:

- подтверждающие право этих налогоплательщиков на налоговые льготы;
- подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов по НДС;
- являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

Выездные налоговые проверки (ВНП) проводятся на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа и могут охватывать не более трех календарных года деятельности налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), предшествующих году назначения проверки. Налоговым кодексом РФ определен порядок:

- участия свидетелей (ст. 90);

- доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение (ст. 91);
- осмотра помещений при проведении выездной налоговой проверки (ст. 92);
- истребования документов (ст. 93, 93.1);
- выемки документов и предметов при проведении выездных налоговых проверок (ст. 94);
- проведения экспертизы при проведении выездных налоговых проверок (ст. 95);
- привлечения специалистов (ст. 96);
- участия переводчиков (ст. 97);
- участия понятых (ст. 98);
- составления протоколов (ст. 99);
- оформления результатов выездной налоговой проверки (ст. 100).

Фактически инспектор при назначении выездной проверки налогоплательщика получает готовый план действий, содержащий в себе исчерпывающую информацию о проверяемом лице, его активах, подробную инструкцию о мероприятиях налогового контроля, которые необходимо реализовать в процессе проверки и предполагаемую сумму доначислений.

Предметом выездной налоговой проверки (ст.89 – 100 НК РФ) является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов<sup>26</sup>. Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (при отсутствии возможности предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа).

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика как правило проводится по нескольким налогам. Период, который может быть проверен в рамках выездной налоговой проверки составляет не более трех

---

<sup>26</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.05.2019) – Ст. 89 - 100 // Консультант Плюс[Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Режим доступа:(<http://www.consultant.ru/search/base/?q=%D0%BD%D0%BA+%D1%80%D1%84>).

календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

По результатам проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной проверке должен быть составлен акт, в котором фиксируются обстоятельства, свидетельствующие о получении проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговые органы не вправе проводить:

- две и более выездные проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;
- более двух проверок в течение календарного года (за исключением специальных решений руководителя ФНС РФ).

Продолжительность выездной налоговой проверки (срок исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления справки о проведенной проверке) составляет:

- не более двух месяцев (данный срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях до шести месяцев в порядке, предусмотренном ФНС РФ);
- не более одного месяца при проведении самостоятельной выездной проверки филиалов и представительств.

Данные сроки не применяются:

- к проведению выездной проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации (проверяется не более трех лет);
- при назначении повторной выездной проверки.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- истребования документов (информации);
- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;
- проведения экспертиз;
- перевода на русский язык документов, представленных на иностранном языке.

Общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать 6 месяцев (срок может быть увеличен на 3 месяца в случае невозможности получения запрашиваемой информации от иностранных государственных органов в течение 6 месяцев). Реальная продолжительность проведения проверки с учетом приостановок составляет от трех до девяти календарных месяцев.

Повторная выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за то же период (проверяется период, не превышающих трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной проверки) может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного (проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация).

Если при проведении повторной проверки выявлен факт совершения налогового правонарушения, которое не было выявлено при первоначальной выездной проверке, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда не выявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Таким образом, исходя из вышеизложенной информации, основными и единственными мероприятиями налогового контроля, в ходе которых выявляется получение налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, являются камеральные и выездные налоговые проверки, которым предшествует сбор и анализ информации о проверяемых налогоплательщиках.

Только в рамках таких проверок возможно выявление фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды.

Акты проверок сами по себе не накладывают на налогоплательщиков каких-либо юридических обязанностей. Возложение на налогоплательщика налоговой ответственности по мотиву получения необоснованной налоговой выгоды возможно только после вступления в законную силу ненормативного акта налогового органа – решения по результатам выездной или камеральной налоговой проверки.

### Глава 3. Особенности защиты прав налогоплательщиков при выявлении необоснованной налоговой выгоды

Особенности защиты прав налогоплательщиков при вменении им получения необоснованной налоговой выгоды в определяющей степени обусловлены характером достаточно статичного набора доказательств, используемых при этом налоговыми органами. Как отмечалось ранее в настоящей работе, такие доказательства в подавляющем большинстве случаев являются косвенными и при принципиальном подходе к их оценке вышестоящими налоговыми органами или арбитражными судами не могут свидетельствовать в пользу позиции инспекторов.

Прямыми доказательствами получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды могут являться исключительно документально зафиксированные факты возврата денежных средств по фиктивным сделкам обратно по цепочке поставщиков проверяемому налогоплательщику и признательные показания его должностных лиц. Все иные аргументы, традиционно приводимые проверяющими, являются косвенными.

Грамотное определение стратегии и тактики поведения налогоплательщиков при возникновении налоговых рисков напрямую определяет их юридические перспективы.

Эффективность защиты налогоплательщика от обвинений в получении необоснованной налоговой выгоды напрямую зависит от количественного и качественного состава доказательств, которые будут собраны налоговым органом в ходе предпроверочного анализа и самой налоговой проверки. Следовательно, стратегически работу по минимизации налоговых рисков в организациях следует выстраивать не только с проявления должной степени осторожности и осмотрительности при выборе контрагентов и оценки правомерности тех или иных схем организации ведения бизнеса, но и с

фильтрации информации, направляемой налогоплательщиками в налоговые органы по требованиям и уведомлениям.

Каждое требование (уведомление) о предоставлении документов (информации) должно подвергаться строгому анализу на предмет законности и обоснованности. В интересах налогоплательщика исключить предоставление в инспекцию тех документов, которые сотрудники налоговых органов запрашивают не в рамках соответствующих норм права.

Так, налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов (пп.1 п.1 ст.31 НК РФ).

Право истребования у проверяемого лица необходимых документов (информации) для реализации мероприятий налогового контроля предусмотрено ст.93 НК РФ.

В случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке, в соответствии с нормами п.2 ст.93.1 НК РФ.

Однако в НК РФ не приведен конкретный перечень документов, который обязан представить налогоплательщик по требованию налогового органа.

Налоговое законодательство использует общие характеристики документов и (или) сведений, подлежащих представлению в налоговые органы: «документы, необходимые для исчисления и уплаты налога» (пп.6 п.1 ст.23 НК РФ), «необходимые для проверки документы» (п.1 ст.93 НК РФ).

Это не означает, что налоговому органу достаточно сослаться на необходимость представления любых документов и у налогоплательщика возникает обязанность по их представлению.

Налогоплательщики пользуются правами, предоставленными положениями пп.11 п. 1 ст.21 НК РФ: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Не подлежат представлению по требованиям налогового органа карточки счетов по детализации расходов хозяйственных операций; аналитические регистры бухгалтерского учета, раскрывающие информацию об имуществе, обязательствах, доходах и расходах внутри синтетических счетов; журналы регистрации предъявленных и полученных счетов-фактур, копия штатного расписания, положение об оплате труда, положение о премировании, коллективный договор и многие другие, так как они не являются основанием для исчисления и уплаты налогов<sup>27</sup>.

Следующим рубежом обороны является грамотное прохождение собственно камеральной или выездной налоговой проверки. На этом этапе взаимодействия с налоговыми органами также целесообразно контролировать содержание сведений, предоставляемых в инспекцию. Кроме ответов на требования, это касается и работы со свидетелями с целью недопущения предоставления ими недостоверной, искаженной или субъективной информации по собственной инициативе или под давлением налоговых органов, а также работа с контрагентами для выработки согласованных позиций по наиболее острым вопросам. Тактически правильными будут являться решения о сопровождении свидетелей на допрос в налоговый орган

---

<sup>27</sup> Постановлении ВС РФ от 09.07.2014 № 46-АД14-15 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа: (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB002;n=405526#034682044075395934>). – Загл. с экрана.



компетентным в вопросах налогового контроля лицом и перманентный контакт с контрагентами.

После получения налогоплательщиком акта о проведении проверки, у него появляется возможность ознакомиться со всеми претензиями, предъявленными к нему проверяющими и оценить комплекс собранных ими доказательств получения им необоснованной налоговой выгоды. Статья 100 НК РФ отводит налогоплательщику один календарный месяц на написание возражений на акт налоговой проверки, однако на практике этот срок несколько больше, так как вместе с актом проверки вручается уведомление о дате и времени рассмотрения материалов проверки. Указанная в таком уведомлении дата и будет являться пресекательной для подачи возражений на акт.

При составлении возражений следует учитывать право налогового органа своим решением, в соответствии с п.6 ст.101 НК РФ, назначить дополнительные мероприятия налогового контроля, при реализации которых возможен сбор дополнительных доказательств и исправление допущенных инспекторами процессуальных и материальных нарушений. Следовательно, при таком положении дел отражению в возражениях подлежат только те замечания налогоплательщика, которые не будут способствовать назначению дополнительных мероприятий налогового контроля. Например, по налоговому спору в рамках арбитражного дела № А03-4386/2017 возражения на акт проверки были сформулированы налогоплательщиком в минимальном объеме, немотивированные и объемом в один машинописный лист, что позволило избежать назначения дополнительных мероприятий налогового контроля и в дальнейшем решить спор в пользу налогоплательщика в полном объеме<sup>28</sup>.

А в другом налоговом споре возражения не составлялись вообще, а присутствовавший на рассмотрении материалов проверки руководитель налогоплательщика лишь поинтересовался, можно ли произведенные инспекцией доначисления оплатить в рассрочку. Такая тактика закономерно

---

<sup>28</sup> Определение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-4386/2017 от 27.03.2017 // Картоотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kad.arbitr.ru/Card/140e5ef4-2f70-4f5e-b75b-d7113fdc96df>.

принесла необходимый результат – дополнительные мероприятия налогового контроля также не были назначены, что и предопределило принятие арбитражным судом решения в пользу налогоплательщика<sup>29</sup>.

Иногда ситуация с обвинениями в получении необоснованной налоговой выгоды прямо противоположная и основывается на неправильном понимании сотрудниками налоговых органов норм материального права. В этом случае неправильные трактовки налогового законодательства подлежат опровержению в возражениях на акт налоговой проверки в полном объеме. После рассмотрения материалов проверки, руководитель налогового органа (его заместитель), участвовавший в таком мероприятии, принимает решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в таком привлечении. Здесь следует учитывать, что согласно п.1 ст.101 НК РФ материалы налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. При этом согласно п. 7 ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Крайне редко, но еще случаются ситуации, когда лицо подписавшее решение не участвовало в рассмотрении возражений налогоплательщика и материалов проверки.

Судебные акты, в том числе Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 (п. 42), определяют, что подписание решения должностным лицом, не принимавшим участия в рассмотрении материалов проверки и возражений налогоплательщика, является основанием для признания такого решения недействительным<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-4895/2012 от 03.04.2012 // Картотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kad.arbitr.ru/Card/60cb0e39-0a0d-4c9c-a131-3fe2953227fc>.

<sup>30</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (п. 42) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «КонсультантПлюс». – Электр. дан. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_151174](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174).

Суд указал, что вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки не тем руководителем (заместителем руководителя) инспекции, который их рассматривал, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения. В этом случае лицо, в отношении которого проводилась проверка (иные мероприятия налогового контроля), лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте выводов непосредственно тому должностному лицу, которое вынесло решение.

Решения по результатам налоговой проверки вступает в силу через один календарный месяц, до истечения которого у налогоплательщиков есть возможность обжаловать его путем подачи апелляционной жалобы в Управление ФНС по региону, жалоба на вступившее в силу решение налогового органа может быть подана налогоплательщиком в течении одного года. На этапе апелляционного обжалования решения у налогоплательщика сохраняется возможность представлять в УФНС дополнительные доказательства, мотивируя невозможность их представления в ходе проведения проверки и рассмотрения ее материалов, а у налогового органа отсутствует возможность сбора дополнительных сведений и информации о предмете проверки. Вместе с апелляционной жалобой налогоплательщикам рекомендуется представлять дополнительные доказательства в максимальном объеме. Срок рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом составляет до двух календарных месяцев. Доля удовлетворенных жалоб по разным данным составляет от 30 до 45%<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Даутова А.Г. Анализ досудебного урегулирования налоговых споров // сб. ст. по мат. IV междунар. студ. науч.-практ. конф. № 4. // Сибак – Электр. дан. – Режим доступа : <https://sibac.info/studconf/econom/iv/29467> - Загл. с экрана.

Трофимова Ю.А. Анализ досудебного урегулирования налоговых споров // Научный журнал NovaInfo.ru – Электр. дан. – Режим доступа : <https://novainfo.ru/article/6443> - Загл. с экрана.  
СМИ: Подведены итоги по досудебному урегулированию налоговых споров за 9 месяцев 2013 года// Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – 2013. – Режим доступа : [http://taxpravo.ru/novosti/statya-338181-podvedenyi\\_itogi\\_po\\_dosudebnomu\\_uregulirovaniyu\\_nalogovyih\\_sporov\\_za\\_9\\_mesyatsev\\_2013\\_goda](http://taxpravo.ru/novosti/statya-338181-podvedenyi_itogi_po_dosudebnomu_uregulirovaniyu_nalogovyih_sporov_za_9_mesyatsev_2013_goda) / – Загл. с экрана.

В том случае, если вышестоящий налоговый орган не удовлетворил апелляционную жалобу налогоплательщика, решение по результатам проверки вступает в силу в день принятия УФНС решения по такой жалобе. Налоговый орган должен направить требование об уплате налогов, пени и штрафа в течении 10 дней после вступления решения в силу, еще 10 дней предоставлено налогоплательщику для добровольного исполнения такого требования.

Именно в этот срок налогоплательщик должен успеть подать в арбитражный суд заявление о признании решения ИФНС России о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения недействительным одновременно с ходатайством о принятии судом обеспечительных мер в виде приостановки действия оспариваемого решения налогового органа. В противном случае налоговый орган инициирует процедуру принудительного взыскания налоговой задолженности, что может значительно осложнить, или даже парализовать работу налогоплательщика.

Обычно суды при соблюдении налогоплательщиками определенных законом условиях удовлетворяют их ходатайства об обеспечительных мерах. Однако, еще встречаются случаи неправомерных отказов в удовлетворении ходатайств. Так, судья Т. Арбитражного суда Алтайского края (дело № А03-13396/2018) трижды отказывала налогоплательщику в удовлетворении ходатайства по обеспечительным мерам, в том числе, и на основании вывода о невозможности исполнения обязанности по уплате налогов за плательщиков третьими лицами и, как следствие, невозможности принятия встречного обеспечения в виде гарантий (поручительства) физических лиц, проигнорировав нормы ст.45 НК РФ, в которой определено, что с 30 ноября 2016 г. «Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом»<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" от 30.11.2016 N 401-ФЗ (последняя редакция) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «КонсультантПлюс». – Электр. дан. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207915/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207915/)

Необходимо указать, что с переходом налогового спора в судебную стадию возможности его досудебного урегулирования для налогоплательщиков не исчерпаны, так как жалобу на вступившее в силу решение инспекции возможно направить в Центральный аппарат ФНС России, что зачастую приносит свои результаты в виде полной или частичной отмены оспариваемого ненормативного акта налогового органа. Подобная практика в регионе Алтайского края получила широкое распространение при непосредственном участии автора данной работы.

Судебная стадия налоговых споров, в отличие от понятия необоснованной налоговой выгоды, жестко регламентирована нормами АПК РФ, и, как правило, каких-либо затруднений у сторон процесса не вызывает.

Но учитывая косвенную природу доказательств налогового органа по делам о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, в арбитражном процессе рекомендуется делать упор на раскрытие их ущербной, с правовой точки зрения, стороны и невозможности на их основании сделать однозначные выводы о тех или иных обстоятельствах, имеющих значение для правильного рассмотрения дела.

В качестве субъективной особенности рассмотрения арбитрами налоговых споров по делам о получении необоснованной налоговой выгоды возможно отметить неспособность судов абстрагироваться от эмоциональной составляющей процесса и внять объективным доводам налогоплательщиков.

Например, в одном из дел рассматривалась ситуация, когда налогоплательщик при наличии у него заказов на поставку продукции, но при отсутствии на складе ее достаточного ассортимента приобретал необходимые ТМЦ у спорных контрагентов. Большая часть приобретенных обществом у спорных поставщиков ТМЦ реализовывалась третьим лицам с наценкой, невостребованные ТМЦ возвращались поставщикам с отражением внереализационного дохода от операций по возврату. В счет оплаты реализованных ТМЦ общество поставило контрагентам аналогичные ТМЦ с торговой наценкой и отражением реализации в соответствующих декларациях.

Факт реализации был подтвержден первичными бухгалтерскими документами, регистрами бухгалтерского и налогового учета. Таким образом налогооблагаемая база и по НДС, и по налогу на прибыль в результате этих финансово-хозяйственных операций увеличилась, иными словами, необоснованной налоговой выгоды не существовало. Однако, суд не дал оценку таким доводам налогоплательщика и вынес обвинительное решение по мотиву недобросовестности спорных поставщиков. А апелляция вообще произвела перерасчет налоговых обязательств общества, увеличив их по сравнению с оспариваемым решением налогового органа более, чем на 10 миллионов рублей<sup>33</sup>.

В другом случае суд отказал предпринимателю в признании налоговой выгоды обоснованной по мотиву дробления бизнеса, отвергнув его доводы о том, что расходы на оплату аренды транспортных средств в размере себестоимости их содержания и эксплуатации предприниматель понес бы в таком же размере, если бы автомобили эксплуатировались им самим, а не взаимозависимой организацией<sup>34</sup>.

Таким образом, принимая во внимание вышеизложенное, особенности защиты прав налогоплательщиков при выявлении необоснованной налоговой выгоды обусловлены субъективной природой исследуемой в настоящей работе категории, статичностью набора косвенных доказательств, используемых налоговыми органами при доказывании ее получения. Кроме того, при определении линии защиты от обвинений в получении необоснованной налоговой выгоды в обязательном порядке должны учитываться индивидуальные особенности каждого конкретного налогового спора.

---

<sup>33</sup> Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-11521/2012 от 24.01.2013 // Картотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kad.arbitr.ru/Card/9d602caf-b75d-4a0d-8417-e5365d35abd8>.

<sup>34</sup> Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-5378/2013 от 09.04.2013 // Картотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kad.arbitr.ru/Card/e35b153b-10c5-4cde-9ad9-98eff8d9fce9>.

## Заключение

Как справедливо отмечает С.Г. Зайцева, со злоупотреблениями надо не бороться, а предупреждать их, в первую очередь путем повышения качества нормативных актов и уровня осведомленности лиц о пределах совершения юридически значимых действий<sup>35</sup>.

Это утверждение в полной мере возможно отнести и к проблемам, возникающим при вменении налоговыми органами получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщикам.

Проведенное автором настоящей работы исследование показало, что анализируемая юридическая категория «необоснованная налоговая выгода» в действующем законодательстве нормативно не закреплена, а признаки ее получения во многом имеют субъективный характер. Перечень таких признаков в налоговой и судебной практике не является стабильным и подвержен трансформации в зависимости от политической воли руководства страны и решений, принимаемых для ее исполнения налоговыми органами и арбитражными судами.

Попытки судов (Постановление Пленума ВАС РФ №53) и законодателя (ст.54.1 НК РФ) ясности при решении вопросов о вменении получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды не добавили, единообразия судебной практики в подходах к ее оценке не обеспечили. Законодательных запретов на многие виды поведения (например, дробление бизнеса), признаваемые направленными на получение необоснованной налоговой выгоды, не существует.

Такая юридическая неопределенность и часто противоречивость теоретических и практических подходов при оценке получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды нередко приводит к ошибкам, допускаемым субъектами предпринимательской деятельности в

---

<sup>35</sup> Зайцева С.Г. Злоупотребление правом как правовая категория: вопросы теории и практики: Автореф..дис.к.ю.н. / Волгоград. – 2003. – С.24.

выборе подходящей концепции и методов защиты от таких обвинений. Зачастую возникает неясность, связанная с интерпретацией судебных прецедентов и норм материального права, регламентирующих соответствующие правоотношения.

При доказывании получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды инспекции федеральной налоговой службы используют бездоказательные штампы и косвенные доказательства. Прямые доказательства ее получения, как правило, отсутствуют. Такое положение во многом определяет и судебный подход при разрешении исследуемой в настоящей работе категории арбитражных дел. Кроме того, немало нареканий вызывает объективность судейского корпуса при принятии решений и знание ими законодательства, регламентирующего налоговые правоотношения. Эта ситуация сложилась во многом из-за правовой неопределенности, характерной для категории «необоснованная налоговая выгода», что подтверждается отсутствием единообразия арбитражной практики по обозначенной в настоящей работе тематике. Многолетний опыт автора в области налоговых споров и консультаций подтверждает вышеприведенные тезисы.

Налоговые обязательства в разрезе вменения получения необоснованной налоговой выгоды могут быть возложены на налогоплательщиков исключительно вступившими в законную силу решениями налоговых органов по результатам камеральных (документальных) и выездных налоговых проверок о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Однако, в целях минимизации налоговых рисков предпринимательской деятельности, ее субъекты должны озаботиться этим вопросом задолго до проявления к ним интереса отделами предпроверочного анализа, контрольно-аналитическими и контрольными отделами. Тщательной фильтрации и изучения соответствия правовым нормам требует информация, представляемая налогоплательщиками по требованиям и уведомлениям в налоговые органы.



Особенности защиты прав налогоплательщиков при выявлении необоснованной налоговой выгоды должны определяться налогоплательщиками при выстраивании стратегии, тактики и психологии конкретного налогового спора с обязательным учетом его уникальных особенностей.

В выполненной работе удалось сформулировать общие принципы, которые могут быть рекомендованы налогоплательщикам для защиты своих прав и законных интересов перед налоговыми органами. Таким образом, цели и задачи проведенного научного исследования в выпускной квалификационной работе достигнуты.

## Библиографический список:

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (по сост. на 21.07.2014 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст.34.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.05.2019) // Собрание законодательства РФ. – 1998. - № 31. – Ст. 3824.
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 25.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2002. - № 30. - Ст. 3012.
4. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ (ред. от 27.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2002. - № 46. - Ст. 4532.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. - № 1 (ч. 1). - Ст. 1.
6. Приказ ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018.

- Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_180453/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180453/)).
7. Письмо ФНС России 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» // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_256250/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_256250/)).
8. Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_223373/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_223373/)).
9. Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации". // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_282284/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/)).
10. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018.

- Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).
11. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Электрон. дан. – Режим доступа :  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_151174](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174).
12. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_41547/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41547/)).
13. Определения ВАС РФ от 29.07.2010 № ВАС-9906/10 по делу № А76-9287/2009-51-147 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).
14. Постановления ВС РФ от 09.07.2014 № 46-АД14-15 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
(<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB002;n=405526#034682044075395934>).
15. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.09.2008 по делу № А82-10217/2007-99, Северо-Западного округа от 12.11.2009 по делу № А13-3235/2006 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон.

- дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)).
16. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.11.2009 по делу №А03-3426/2009 // Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / ЗАО «Консультант Плюс». – Версия 2018. – Электрон. дан. – Режим доступа:  
([http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12534/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12534/)).
17. Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-4895/2012 от 03.04.2012 // Картоoteca арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://kad.arbitr.ru/Card/60cb0e39-0a0d-4c9c-a131-3fe2953227fc>).
18. Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-11521/2012 от 24.01.2013 // Картоoteca арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://kad.arbitr.ru/Card/9d602caf-b75d-4a0d-8417-e5365d35abd8>).
19. Решение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-5378/2013 от 09.04.2013 // Картоoteca арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://kad.arbitr.ru/Card/e35b153b-10c5-4cde-9ad9-98eff8d9fce9>).
20. Определение Арбитражного суда Алтайского края по делу № А03-4386/2017 от 27.03.2017 // Картоoteca арбитражных дел [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://kad.arbitr.ru/Card/140e5ef4-2f70-4f5e-b75b-d7113fdc96df>).
21. АСК НДС-2. Страшный налоговый сон // Сетевое издание «Клерк.ру» [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – 2016. – Режим доступа : (<https://www.klerk.ru/buh/articles/441765/>) – Загл. с экрана.
22. Брызгалин, А.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой с постатейными материалами налоговых органов / Под ред. А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина. Изд. 3-е, перераб. и доп. М.: Аналитика-Пресс, 2001. - 704 с.

23. Даутова, А.Г. Анализ досудебного урегулирования налоговых споров // сб. ст. по мат. IV междунар. студ. науч.-практ. конф. № 4. // Сибак – Электр. дан. – Режим доступа : <https://sibac.info/studconf/econom/iv/29467> - Загл. с экрана.
24. Долгополов, О.И. Доказательства и доказывания по налоговым спорам / О.И. Долгополов // Приложение к журналу «Налоговый вестник». - 2011. - №8. – С.20-25.
25. Захаренко, Ю.В. 80 процентов налоговых споров решаются не в пользу инспекторов / Ю.В. Захаренко // Главбух. – 2008. - №11. – С.19-20.
26. Зайцева, С.Г. Злоупотребление правом как правовая категория: вопросы теории и практики: Автореф. дис. к. ю. н. / С.Г. Зайцева. - Волгоград, 2003. – 24 с.
27. Корельский, В.М. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В.М. Корельского, В.Д. Перевалова. М.: Издательская группа ИНФРА-М-НОРМА, 1998. - 570 с.
28. Матузов, Н.И. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2001. - 776 с.
29. Мелехин, А.В. Теория государства и права: Учебник / А.В. Мелехин. - М.: Маркет ДС, 2007. - 640 с.
30. Нерсисянц, В.С. Философия права: Учебник для вузов / А.В. Нерсисянц. - М.: Издательская группа ИНФРА-М-НОРМА, 1997. - 627 с.
31. Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2001. - 520 с.
32. Парамонов, Д.И. Пеня как институт налогового права / Д.И. Парамонов // Ваш налоговый адвокат. - 2006. - № 6. – С.17.
33. Плешанова, О.И. ВАС займется поиском деловой цели / О.И. Плешанова // Коммерсантъ. - 2006. - №3. – С.14.
34. Радченко, С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях / С.Д. Радченко // Юрист. - 2005. - № 10. – С.3-5.

- 35.Савсерис, С.В. Понятия недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым правоотношениям / С.В.Савсерис // Налоговед. - 2005. - № 6. – С.11.
- 36.Подведены итоги по досудебному урегулированию налоговых споров за 9 месяцев 2013 года// Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Электр. дан. – 2013. – Режим доступа : ([http://taxpravo.ru/novosti/statuya-338181-podvedenyi\\_itogi\\_po\\_dosudebnomu\\_uregulirovaniyu\\_nalogovyih\\_sporov\\_za\\_9\\_mesyatsev\\_2013\\_goda](http://taxpravo.ru/novosti/statuya-338181-podvedenyi_itogi_po_dosudebnomu_uregulirovaniyu_nalogovyih_sporov_za_9_mesyatsev_2013_goda)) / – Загл. с экрана.
- 37.Смолина, О.С. Необоснованная налоговая выгода / О.С. Смолина // «Налоговый вестник». – Электр. дан. – 2009. – Режим доступа : (<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=33233>) / - Загл. с экрана.
- 38.Соловьев, В.А. Пеня в налоговом законодательстве / В.А.Соловьев // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2007. - № 12. – 25 с.
- 39.Стародубцева, И. А. Истребование документов: взгляд из зала суда / И. А. Стародубцева // Новая бухгалтерия – 2005. - №5. – С.45-47.
- 40.Третьякова, М.В. Наши успехи во многом обусловлены эффективной работой в предыдущие годы / М.В. Третьякова // Налоговая политика и практика – 2005. - №5. – С.11.
- 41.Трофимова, Ю.А. Анализ досудебного урегулирования налоговых споров / Ю.А.Третьякова // Научный журнал NovaInfo.ru – Электр. дан. – Режим доступа : (<https://novainfo.ru/article/6443>) - Загл. с экрана.
- 42.Фоминова, Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: Автореф. ...дис. к. ю. н./ Н.А.Фоминова. - М., 2009. - 35 с.
- 43.Цикунов, Е.А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: Автореф. ...дис. к. ю. н./ Е.А.Цикунов - М., 2006. - 37 с.

Выпускная квалификационная работа выполнена мной совершенно самостоятельно. Все использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

\_\_\_\_\_ Кулагин Алексей Владимирович