

---

## ОШИБОЧНОЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

---

**Лысенко Егор Дмитриевич**

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» Студент  
магистратуры, Москва

### Аннотация

---

В статье на основе анализа правоприменительной практики и актуальных положений законодательства о налогах и сборах дается классификация ситуаций, в которых концепция необоснованной налоговой выгоды может быть применена в противоречии с ее назначением.

---

*Ключевые слова:* Налоговое право, Налог, Необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правом.

---

### INCORRECT INVOCATION OF UNJUSTIFIED TAX BENEFIT CONCEPTION

---

**Egor D. Lysenko**

National Research University «Higher School of Economics»

### ABSTRACT

---

In this article classification of situations, when the unjustified tax benefit conception invoked incorrectly was given on the ground of legislation and judicial acts analysis.

---

*Keywords:* Tax law, tax, unjustified tax benefit, abuse of rights.

---

### **Введение**

Цель и смысл концепции необоснованной налоговой выгоды заключается в предотвращении злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, в обеспечении исполнения налоговой обязанности в размере, соответствующем норме закона и экономическим отношениям. Как указал Верховный Суд РФ,<sup>1</sup> «выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом».

Однако, как будет показано ниже, применение данной концепции в отдельных случаях может приводить не к восстановлению баланса публичных и частных интересов, а к подмене нарушения интересов одной стороны нарушением интересов другой. Такая ситуация должна рассматриваться как злоупотребление со стороны государства по отношению к налогоплательщику, поскольку, очевидно, противоречит той цели, которая заложена в концепцию необоснованной налоговой выгоды, и тем самым наносит ущерб налогоплательщику, допуская изъятие собственности в размере большем, чем установлено законом для соответствующих экономических отношений.

Для выработки эффективного механизма, который позволил бы предотвратить ошибочное использование концепции необоснованной налоговой выгоды, необходимо на основе анализа правоприменительной практики классифицировать известные на сегодня случаи, когда концепция необоснованной налоговой выгоды применяется в противоречии со своим назначением, именно этому и будет посвящена данная статья.

Поставленная задача актуальна, поскольку такая классификация позволит в дальнейшем выявить причины, по которым правоприменители допускают ошибки, и предложить возможные способы совершенствования существующей системы противодействия злоупотреблениям, что особенно важно в связи с внесением в НК РФ изменений, закрепивших в тексте кодекса нормы, ранее существовавшие лишь на уровне правоприменительной практики.

### **Классификация ситуаций ошибочного применения концепции необоснованной налоговой выгоды**

Ситуации, в которых возникает рассматриваемая проблема, можно условно разделить на три группы. Первая характеризуется возложением налоговой обязанности на лицо, которое не должно было нести такую обязанность. Вторая характеризуется возложением на лицо налоговой обязанности в размере большем, нежели установлено законом для соответствующих экономических отношений. Третья группа характеризуется применением концепции необоснованной налоговой выгоды при отсутствии ущерба бюджету со стороны налогоплательщика.

Ниже мы на реальных примерах из судебной практики рассмотрим каждую из указанных выше ситуаций.

#### Возложение налоговой обязанности на ненадлежащее лицо.

Как правило, указанная проблема возникает при определении налоговых последствий осуществления реальных сделок с нереальным (фиктивным) контрагентом.

Зачастую по инициативе одной из реальных сторон экономических отношений в цепочку сделок встраивается компания-посредник, прямо не аффилированная ни с одной из сторон. Налоги такая компания не уплачивает. Суммы неуплаченных налогов обналичиваются либо иным образом выводятся из сферы досягаемости налоговых органов,

<sup>1</sup> Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231 по делу N А40-176513/2016

а имущества, на которое налоговый орган мог бы обратить взыскание, такие лица не имеют.

Зачастую у налоговых органов, столкнувшихся с описанной ситуацией, нет возможности определить реального выгодоприобретателя и организатора такой схемы хозяйственных отношений, и в таком случае правоприменители обращаются к доктрине «должной осмотрительности», позволяющей возложить на реальную, но не осмотрительную сторону сделки негативные последствия налоговой неисполнительности фиктивной стороны.

Однако на практике встречаются ситуации, когда выявление реального выгодоприобретателя налоговой «схемы» не представляет значительной сложности, более того, налоговые органы сами устанавливают все необходимые фактические обстоятельства, однако налоговые органы, тем не менее, доначисляют налог иному лицу на основании непроявленной «должной осмотрительности».

В качестве примера такой ситуации можно привести дело компании «Русвьетпетро»<sup>2</sup>, закупавшей продукцию (трубы) не напрямую у производителя, а у компании-посредника. Налоговый орган установил, что продукция фактически перевозилась со склада производителя на склад покупателя, а компания-посредник не имела необходимых средств для осуществления заявленной деятельности. НДС компания-посредник фактически не уплачивала. Налоговый орган отказал «Русвьетпетро» в вычетах НДС по сделке с данным контрагентом в полном объеме.

Эта ситуация не представляла бы интереса, если бы не отдельные фактические обстоятельства дела. Компания-посредник на основании косвенных признаков была аффилирована с поставщиком продукции, а не с покупателем, которому были предъявлены претензии. Об этом свидетельствует, например, участие сотрудников поставщика в сделках от имени компании-посредника, осуществление компанией-посредником иных сделок по оптовой торговле продукцией поставщика.

При этом налогоплательщик выбрал компанию-посредника в ходе тендерной процедуры, на которой данная компания представила наиболее привлекательную заявку и полный пакет документов в подтверждение наличия возможности осуществить поставку товаров. Участие в тендере от имени посредника осуществляли сотрудники реального поставщика продукции.

Однако ни налоговый орган, ни суды не придали данным фактическим обстоятельствам значения, доначислив налог покупателю, а не продавцу, который имел массу признаков аффилированности с компанией-посредником.

Как видно на примере данного дела, рассмотренного в 2017 году, механизмы «должной осмотрительности» не всегда позволяют добросовестному налогоплательщику избежать предъявления претензий со стороны налогового органа. Приведенная в качестве примера ситуация носит далеко не единичный характер, а является достаточно распространенной.<sup>3</sup>

В связи с изложенным выше, вызывает опасение развитие правоприменительной практики после внесения в НК РФ статьи 54.1 НК РФ, в которой отсутствует упоминание о «должной осмотрительности», зато исполнение сделки не тем лицом, которое является стороной по сделке, является безусловным основанием для отказа в учете расходов и принятии к вычету НДС. ФНС России полагает, что с учетом внесенных в законодательство изменений, проявление «должной осмотрительности» вовсе не должно иметь значения – для отказа в налоговой выгоде достаточно установленного факта неисполнения сделки

<sup>2</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.10.2017 по делу № А40-193009/16 // СПС «КонсультантПлюс»

<sup>3</sup> См. например, судебные акты по делу № А27-25566/2016

лицом, заявленным в качестве стороны сделки<sup>4</sup>. В случае, если суды воспримут позицию налогового органа, рассмотренная выше проблема лишь усугубится – поскольку у добросовестных налогоплательщиков, оказавшихся в ситуации, подобной рассмотренной, вовсе не останется механизма, который позволил бы восстановить их нарушенные права.

#### Вменение налоговой обязанности в завышенном размере.

К сожалению, также не редко встречаются и ситуации, когда определенный налоговым органом размер налоговой обязанности недобросовестного налогоплательщика не соответствует имевшим место экономическим отношениям.

Такие примеры весьма многообразны, причем в некоторых случаях суды успешно восстанавливают баланс интересов сторон, корректируя неправомерные решения налоговых органов.

Например, в достаточно известном деле «Камского завода железобетонных изделий и конструкций»<sup>5</sup> была рассмотрена практически идентичная упомянутой ранее схема хозяйственных отношений – от лица фиктивной организации заводу поставлялось сырье, использованное в работе предприятия. Налоговый орган, установив признаки фиктивности у контрагента налогоплательщика, отказал и в вычетах НДС, и в учете понесенных расходов для целей налога на прибыль.

Рассмотрев указанное дело, ВАС РФ пришел к выводу, что налоговый орган правомерно отказал в вычете НДС, однако расходы на приобретение сырья должны быть учтены при определении налоговой базы – иное искажало бы реальный размер налоговой обязанности. ВАС РФ также указал, что такие расходы должны учитываться исходя из рыночных цен.

Логика суда в данном случае основана на пункте 7 Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в соответствии с которым суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. Данный принцип лежит в основе так называемой «доктрины приоритета существа над формой». Поскольку расходы на приобретение сырья были реально понесены налогоплательщиком, отказ в их учете противоречил бы экономической сущности сложившихся отношений.

По нашему мнению, исходя из доктрины «существо над формой» должны в отдельных случаях признаваться правомерными и вычеты НДС по сделкам с фиктивными контрагентами.

Налоговые органы, отказывая в применении вычетов, как правило указывают на отсутствие в бюджете сформированного источника для вычета НДС. Хотя такое основание для отказа в применении вычета и не упоминается в НК РФ, оно основано на природе НДС как косвенного налога – право на вычет НДС связано с фактом уплаты налога в соответствующей сумме. Однако определение размера налоговой обязанности по НДС, соответствующей действительно имевшим место экономическим отношениям, намного сложнее по сравнению с аналогичной операцией в отношении налога на прибыль организаций.

Когда продавец (далее – контрагент первого звена) не просто не исполняет свою налоговую обязанность по уплате НДС, а уменьшает ее до нуля за счет применения вычетов по сделкам с контрагентами второго звена, налоговый орган вынужден проверять второе звено контрагентов на соответствие признакам фиктивных организаций.

И еще более сложной ситуация становится тогда, когда среди фиктивных контрагентов второго звена оказываются действующие организации, реально

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс»

<sup>5</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12

поставляющие товар и уплачивающие НДС в бюджет. В такой ситуации налог действительно поступает в бюджет (как минимум – в части), и полный отказ налогоплательщику в вычете неправомерен, поскольку противоречил бы косвенной природе налога и не соответствовал бы сущности имевших место экономических отношений.

Именно такую ситуацию мы наблюдаем в описанном выше деле компании «Русьветпетро» (предположим, что в деле отсутствуют фактические обстоятельства, свидетельствующие об аффилированности компании-посредника с поставщиком товара).

Отказ налогоплательщику в вычете НДС мотивирован тем, что контрагент первого звена не уплатил НДС в бюджет, поскольку полностью уменьшил подлежащую уплате сумму налога на вычеты по сделкам с контрагентами второго звена. При этом факт применения контрагентом первого звена вычетов еще не может быть основанием для отказа налогоплательщику в вычете – и налоговый орган указывает, что такие вычеты имели место по сделкам с фиктивными контрагентами, не исполняющими свои налоговые обязанности, а, следовательно, применены контрагентом первого звена неправомерно.

При этом из самих судебных актов следует, что контрагент первого звена закупал товар, впоследствии поставленный налогоплательщику, у производителя, к которому претензий относительно уплаты налога не предъявлено. Известна и цена приобретения, поскольку из судебных актов следует, что половину полученных от налогоплательщика денег посредник направил на приобретение продукции у реального поставщика. Как следует из изложенного выше, не все примененные компанией-посредником вычеты НДС были неправомерны, как минимум половина из них была применена обоснованно, поскольку налог с половины стоимости продукции фактически уже был уплачен реальным поставщиком.

Несмотря на указанные обстоятельства (нашедшие отражение в судебных актах), налогоплательщику в вычетах было отказано в полном объеме. Фактически представители государства сами пошли против природы НДС как косвенного налога, отказав в вычетах в части, в которой налог был уплачен одной из реальных сторон сделки. В описанной ситуации государство получило налоговую выгоду, обоснованность которой вызывает большие сомнения.

Внесение в НК РФ статьи 54.1 НК РФ также может усугубить описанную проблему – поскольку данная статья не предусматривает обязанности налогового органа определять действительную налоговую обязанность недобросовестного налогоплательщика. Более того, ФНС России полагает<sup>6</sup>, что в ситуациях, аналогичным рассмотренным выше, следует отказывать также и в учете расходов (пусть и реально понесенных) налогоплательщиком. Такой подход, воспринятый судами, позволит лишить налогоплательщиков права на уменьшение налоговой базы на реально понесенные расходы.

Применение концепции необоснованной налоговой выгоды при отсутствии ущерба бюджету.

Еще одна достаточно распространенная ситуация, в которой концепция необоснованной налоговой выгоды применяется в противоречии со своим назначением, возникает в тех случаях, когда действия налогоплательщика формально схожи с поведением недобросовестного налогоплательщика, однако отсутствует такой ключевой признак злоупотребления как причинение ущерба бюджету.

Зачастую указанная ситуация возникает как следствие ошибочного применения налоговыми органами доктрины «деловой цели» сделки – выявив операции, не имеющие по мнению налогового органа деловой цели, инспекция предъявляет претензии, не

<sup>6</sup> Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс»

установив, приводят ли действия налогоплательщика к уплате налога в меньшем размере, нежели предусмотрено законом.

Данную проблему можно проиллюстрировать на примере дела компании «Спорткар-центр»<sup>7</sup>. Как следует из судебных актов, налогоплательщик арендовал помещение у собственника, однако спустя некоторое время арендные отношения прекратились. Через незначительный промежуток времени налогоплательщик то же самое помещение взял в субаренду по более высокой цене. Такое поведение в целом имеет много общего с описанными в прошлых параграфах ситуациями, однако имеет место и принципиальное отличие – все участники сделки исполнили свои налоговые обязанности, не являлись взаимозависимыми лицами, сделки реально были исполнены каждой из сторон. То есть, несмотря на кажущееся отсутствие деловой цели, цепочка сделок не привела к ущербу для бюджета и уплате налогов в меньшем размере. У налогоплательщика увеличились расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, при этом у компании-посредника в том же размере возник доход, с которого был уплачен налог. Аналогичная ситуация произошла и с НДС.

Верховный суд исправил ошибку нижестоящих инстанций, восстановив нарушенные права налогоплательщика и признав решение налогового органа неправомерным. Аналогичная ситуация была предметом рассмотрения Президиума ВАС РФ по делу «Нефтегазовой компании «РусНефть»<sup>8</sup>, где суд пришел к выводу, аналогичному указанному выше.

### **Заключение**

Подводя итог вышесказанному, можно заключить, что описанные ситуации в совокупности свидетельствуют о несбалансированном применении концепции необоснованной налоговой выгоды к налоговым правоотношениям. Обширная система норм, позволяющих бороться со злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков, имеет ряд существенных недостатков, искажающих суть борьбы со злоупотреблением правом. Зачастую борьба со злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков оборачивается злоупотреблением со стороны государства.

По нашему мнению, ключевых недостатков у существующей системы два. Во-первых, в противовес богатейшему набору инструментов, направленных на борьбу со злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков, механизмы противодействия злоупотреблениям со стороны налоговых органов менее развиты. Во-вторых, существующие «доктрины», хотя и упрощают задачу для правоприменителей, вводя относительно легко доказываемые признаки злоупотребления, все же остаются слишком формальными и допускают признание недобросовестными налогоплательщиков, таковыми не являющихся.

В совокупности указанные недостатки делают необходимым дальнейшее реформирование системы противодействия злоупотреблениям в налоговых правоотношениях. Однако формулировки новой статьи 54.1 НК РФ в совокупности с ее толкованием сотрудниками ФНС России<sup>9</sup>, свидетельствует, скорее, об усугублении существующих проблем, нежели о стремлении их исправить.

### **Список литературы**

1. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12 // СПС «КонсультантПлюс»

<sup>7</sup> Определение ВС РФ от 15.06.2017 по делу № А40-230712/2015// СПС «КонсультантПлюс»

<sup>8</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 по делу № А40-40440/07-76-215 // СПС «КонсультантПлюс»

<sup>9</sup> Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс»

2. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 10.03.2009 № 9821/08 // СПС «КонсультантПлюс»
3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2017 № 305-КГ16-19927 // СПС «КонсультантПлюс»
4. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 // СПС «КонсультантПлюс»
5. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.10.2017 по делу № А40-193009/16 // СПС «КонсультантПлюс»
6. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс»

**References**

1. Decision of the Presidium of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation of 03.07.2012 № 2341/12
2. Decision of the Presidium of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation of 10.03.2009 по делу № 9821/08
3. Decision of the Supreme Court of the Russian Federation of 15.06.2017 № 305-КГ16-19927
4. Decision of the Supreme Court of the Russian Federation of 05.04.2018 № 305-КГ17-20231
5. Decision of the commercial court of Moscow district of 19.10.2017 № А40-193009/16
6. Letter of Federal Tax Service of Russian Federation of 16.08.2017 № СА-4-7/16152@