

Н. А. Попонова

*Кандидат экономических наук, доцент,
natap7@list.ru*

*Московский технологический университет — МИРЭА,
г. Москва, Российская Федерация*

Об особенностях налоговых споров в современных условиях

Аннотация: Предметом исследования являются актуальные налоговые споры в РФ по поводу применения критериев разграничения законной и незаконной налоговой оптимизации. Выявлены новые тенденции в налоговых спорах — **обоснование** реальности хозяйственных операций налогоплательщиком при наличии «серых» схем, применение критериев «иной зависимости» компаний в целях налогового контроля, а также возможности взыскания налогового долга организации с ее руководителя.

Сделаны выводы о причинах увеличения доли споров, выигранных налоговыми органами, в том числе — повышение требований к формированию доказательственной базы налоговыми органами и развитие технического потенциала налоговой службы.

Ключевые слова: налоговые споры, налоговый контроль, налоговая оптимизация, серые схемы, взаимозависимость компаний, доказательственная база.

N. A. Poponova

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor,
natap7@list.ru*

*Moscow Technological University — MIREA,
Moscow, Russian Federation*

On the peculiarities of tax disputes in modern conditions

Annotation: The subject of the research is actual tax disputes in the Russian Federation concerning the application of the criteria of differentiation between legal and illegal tax optimization. New trends in tax disputes have been revealed — the substantiation of the reality of economic transactions by the taxpayer in the presence of «gray» schemes, application of the criteria of «other dependence» of companies for tax control purposes, and the possibility of collecting the organization's tax debt from its head. Conclusions are made about the reasons for the increase in the share of disputes won by the tax authorities, including the increase in the requirements for the formation of the evidentiary base by the tax authorities and the development of the technical potential of the tax service.

Keywords: Tax disputes, tax control, tax optimization, gray schemes, interdependence of companies, evidence base.

Общее число налоговых споров в России остается довольно высоким, и они являются одной из самых сложных категорий дел в арбит-

ражной практике. Так, количество налоговых споров увеличилось с 29 319 в 2016 году до 45 674 в 2017 году, то есть на 56%¹.

Судебная практика по налоговым спорам в РФ играет огромную роль в рамках правового регулирования контрольной деятельности в сфере налогообложения. Решения высших судебных органов являются фактическим источником права.

С принятием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 (далее — Постановление № 53)² впервые на уровне судебной доктрины были детально установлены критерии законной и незаконной налоговой оптимизации, при этом к поведению налогоплательщика применялись оценочные категории.

В налоговых правоотношениях стало употребляться понятие «налоговая выгода», и споры по поводу «необоснованной налоговой выгоды» и правомерности действий налогоплательщика по выбору контрагента, об обстоятельствах, свидетельствующих о выполнении (невыполнении) соответствующей хозяйственной операции контрагентом — приобрели особое значение.

Налогоплательщики использовали несоответствие норм законодательства разных отраслей права для применения различных методов оптимизации налогообложения, что способствовало уходу от налогов. Наибольшее количество нарушений налоговые органы выявляют по таким налогам, как налог на прибыль и НДС. К широко применяемым способам ухода от этих налогов относятся занижение налоговой базы путем неполного отражения в учете доходов от реализации, необоснованное завышение расходов по налогу на прибыль, а также включение в состав налоговых вычетов сумм НДС по фиктивным сделкам³.

Несовершенство законодательства приводило к тому, что судебные толкования, раскрывая экономический смысл тех или положений налогового законодательства, во многом заполняли правовые пробелы. Судебная практика, опирающаяся на Постановление № 53, вырабо-

¹ Статистика налоговых споров за 2017 год: URL: <http://blog.taxadvisor.ru/statistika-naloghovykh-sporov-za-2017-ghod/> (дата обращения 20.04.2018).

² «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

³ См. подробно: Характерные нарушения: URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/reglament_vnp/ (дата обращения 20.04.2018).

тала принципиальные условия признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль, а также вычетов по НДС:

- экономическая целесообразность и реальность хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика;
- приобретение товаров (работ, услуг) именно у лица, указанного в договоре ⁴.

Выявление случаев неправомерного получения налогоплательщиком налоговых льгот и вычетов в связи с использованием фиктивных сделок, в том числе по взаимоотношениям с «фирмами — однодневками», и в современных условиях является одним из актуальных направлений налогового контроля.

Установленные ст. 54.1 НК РФ критерии разграничения законной и незаконной налоговой минимизации основаны на недопустимости искажения фактов хозяйственной жизни, то есть отражения в учете операций, не имевших места в действительности (фиктивных). Данные критерии исключают применение оценочных категорий к поведению налогоплательщика ⁵. Тем не менее в налоговых спорах по «необоснованной налоговой выгоде», реальность сделки является решающим аргументом, способствующим решению дела в пользу налогоплательщика.

В судебных спорах ст. 54.1 НК РФ может применяться только к тем налоговым проверкам, которые начались после вступления данной нормы в силу (19 августа 2017 года), поэтому судебная практика по ней пока немногочисленна.

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налоговая база или налог к уплате не могут быть уменьшены, если лицо, с которым был заключен договор (поставщик), не могло исполнить обязательство по договору, кроме случаев, когда обязательство по сделке было передано третьему лицу в силу закона или договора, и это лицо его исполнило.

Таким образом, данное положение фактически отменяет правило определенное постановлением Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 ⁶,

⁴ См подробно: Юзвак М.В. Споры о налоговой выгоде. Практика 2017 — начала 2018 гг. // Аудит. РУ: URL <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/961189.html> (дата обращения 02.08.2018).

⁵ См. подробно: Попонова Н.А. О совершенствовании законодательства в целях борьбы с налоговыми злоупотреблениями // Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности и противодействия теневой экономики: Сб. научных трудов. — М.: Научный консультант, 2018. С. 184—185.

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 11.

согласно которому реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат подлежит исчислению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Специфика доказывания нарушений налогового законодательства состоит в том, что обстоятельства правонарушения оцениваются в совокупности и взаимосвязи со всеми обстоятельствами, выявленными в ходе налоговой проверки. При этом, несмотря на жесткие требования к контрагентам — к их деловой репутации, платежеспособности, наличию необходимых ресурсов и др. — в некоторых судебных спорах складывалась парадоксальная ситуация. Несмотря на то, что все признаки «подозрительности» контрагента были налицо, налогоплательщику удавалось обосновать реальность хозяйственных операций и выиграть судебный спор.

Так, согласно Постановлениям АС Уральского округа № Ф09-8488/17 от 17.01.2017 по делу № А47-12067/2016⁷, № Ф09-8180/17 от 15.01.2018 по делу № А50-10371/2017⁸, налоговые органы указывали на следующие многочисленные признаки «серых схем» и отсутствия у налогоплательщика должной осмотрительности:

- отсутствие у контрагента персонала, активов, транспорта и других ресурсов, а также общехозяйственных расходов;
- отсутствие контрагента по адресу государственной регистрации;
- регистрация компании номинальным руководителем за вознаграждение;
- транзитный характер движения денежных средств; перечисление полученной оплаты на счета «фирм-однодневок» и последующее обналичивание;
- наличие контрагентов нижних звеньев, обладающих признаками «однодневок»;
- исполнение работ контрагентами не подтверждено заказчиками;
- представление за проверяемый период нулевой налоговой отчетности или отчетности с минимальными суммами налогов;
- отрицание руководителями компаний спорных сделок;

⁷ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.07.2016 № Ф07-3292/2016 http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statya-380498-postanovlenie_arbitrajnogo_suda_severo_zapadnogo_okruga_ot_06072016__f07_3292_2016.

⁸ Постановление АС Уральского округа № Ф09-8180/17 от 15.01.2018 по делу № А50-10371/2017. Документ опубликован не был: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AUR&n=187823#033671438318298574>.

Налогоплательщики, в свою очередь, обосновывали реальность сделки следующими доказательствами:

- подтверждение надлежащими документами фактической поставки товара, выполнения работ, услуг и сдачи их заказчику, что и стало решающим аргументом в судебном споре;
- проверка контрагента до заключения договора с ним и документальное подтверждение полномочий руководителя;
- отсутствие доказательств взаимозависимости и согласованности действий налогоплательщика и контрагента, а также факта возврата денежных средств налогоплательщику, перечисленных в оплату сделок.

В качестве нового аргумента налоговых органов в налоговых спорах следует отметить обоснование неформальных критериев взаимозависимости налогоплательщиков и ухода от уплаты налогов на основе их согласованных действий (постановления АС Московского от 31.10.2014 № А40-28598/13, от 10.07.2015 № Ф05-8331/2015, Северо-Кавказского от 16.01.2015 № Ф08-10146/2014 и др., определение ВС РФ от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508).

Так, по мнению налогового органа (далее — Инспекция), в период проведения выездной проверки общества «Интеркрос Оптима» (далее — Общество), Общество с целью уклонения от уплаты налогов фактически перевело свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданное юридическое лицо — общество «Интерос»⁹.

В качестве обоснования своей позиции Инспекция представила следующие доказательства:

- фактическое прекращение деятельности в качестве оптового распространителя продуктов питания обществом «Интеркрос Оптима» и перезаключение договоров с поставщиками и покупателями данного общества на вновь созданную компанию;
- объявление налогоплательщика несостоятельным (банкротом) и открытие конкурсного производства при фактическом продолжении деятельности обществом «Интерос» и получением им прибыли;

⁹ Постановление АС Московского округа от 13.04.2016 № А40-77894/15 (Определением Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 данное постановление отменено, решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.09.2015 по данному делу и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.12.2015 № 09АП-50502/2015 оставлены без изменения): URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=2033834943040504109618274287&cacheid=429188B36D3B431AC6B4F63CDA5B4853&mode=splus&base=AMS&n=242634&rnd=0.6265731600250437#07588010708429678>.

- использование обществом «Интерос» того же персонала, переведенного во вновь созданную организацию, тех же телефонных номеров и сайта в сети Интернет и т.п.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ указала на связь взаимозависимости компаний (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ) с мнимым характером сделок по выводу имущества, совершенных налогоплательщиком, о чем должно было быть известно их сторонам¹⁰. Деньги за уступку прав Общество перечислило учредителю старой компании, а не на счет налогового должника, что дало бы возможность налоговым органам взыскать задолженность. По мнению суда, целью этих манипуляций было уклонение от уплаты налогов¹¹.

Аналогичная ситуация сложилась в деле компании ООО «Русь-Алко». В ходе выездной проверки налоговые органы выявили факт сокрытия компанией реализации продукции на крупные суммы путем применения схемы с участием зависимых покупателей, имеющих признаки «однодневок». После налоговой проверки компания вывела активы и обанкротилась.

Суд постановил взыскать с руководителя организации-банкрота 1,3 млрд. рублей долга, который образовался после выездной проверки¹².

Таким образом, наметилась тенденция возложения ответственности по налоговым долгам компании на ее должностное лицо без обвинительного приговора (ст. 1064 ГК РФ).

Судебная практика по спорам, выигранным налоговыми органами, позволяет сделать следующие выводы:

- взаимозависимость участников сделок сама по себе может иметь значение в целях налогового контроля, только если она используется участниками сделки для осуществления согласованных (зависимых друг от друга) действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами;

¹⁰ Определение ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003. Документ опубликован не был: URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=2033834_943040504109618274287&cacheid=EAD4C39918BABDD86863F08E8C014A23&mode=splus&base=ARB002&n=474761&rnd=0.6265731600250437#05115782087186114.

¹¹ См. подробно: Разгильдеев А.В. Взыскание налогов с третьего лица как результат совершения налогоплательщиком мнимой сделки. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 16.09.2016 N 305-КГ16-6003. 27.11.2017: URL: <http://отрасли-права.рф/article/26016> (дата обращения 20.03.2018).

¹² Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2016 № А41-48155/14 по делу № А41-48155/2014: <http://sudact.ru/arbitral/doc/u9DhFWVUlvq/> (дата обращения 10.07.2018).

- в случаях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, к этим лицам может быть применено понятие «иной зависимости» (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ);
- обоснованием взаимозависимости компаний может служить доказательство мнимого характера сделок по выводу имущества, совершенных налогоплательщиком;
- для выявления сути сложившихся между организациями отношений может быть применен принцип вины юридического лица, привлекаемого к юридической ответственности за неисполнение налоговых обязанностей (концепция «снятия корпоративной вуали»)¹³;
- возможно взыскание налогового долга организации-банкрота с ее руководителя, если будет доказано, что его действия привели к искусственному банкротству и невозможности удовлетворения требований налоговых органов.

Если в 2010 году ФНС выигрывала 44% судебных решений, то по состоянию на июнь 2018 года эта доля составляет до 80%¹⁴. Одной из причин этого является то, что налоговые органы стали больше внимания уделять формированию доказательственной базы по фактам налоговых правонарушений. Рекомендации налоговым органам для доказывания фактов умышленной неуплаты обязательных платежей были разработаны налоговой службой совместно со Следственным Комитетом Российской Федерации¹⁵.

Кроме того, полученные с помощью специальных программ доказательства налоговые органы приобщают к материалам налоговых проверок, что существенно подкрепляет их позицию. Например, налого-

¹³ См. подробно: Матюхина Е.С. Особенности применения концепции «снятия корпоративной вуали» в налоговых спорах в Российской Федерации // Научно-практические исследования. 2017. № 9 (9). С. 86–88.

¹⁴ Мартыненко П. Тенденции налоговых споров в 2018 году. 11.07.2018 // Налоговые споры: URL: <https://pravo.rg.ru/rubrics/question/6477/> (дата обращения 09.09.2018).

¹⁵ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями “Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)”», утв. СК России, ФНС России): Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы, 26.09-02.10.2017, № 35 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

вый орган представил в суд выгрузку из АСК НДС 2 в виде древа связей. Из этого документа видно, что налогоплательщик приобрел товар у контрагента, который, в свою очередь, приобрел его у фирм-«однодневок», уплачивающих налоги в минимальных объемах ¹⁶.

Утвержденный план деятельности ФНС России на 2018 год ¹⁷ предусматривает совершенствование инструментов для повышения качества налогового контроля и выполнения надзорных функций, в том числе — ввод в опытную эксплуатацию программного обеспечения для анализа транзакций и связей налогоплательщиков, а также выявления типовых схем уклонения от налогообложения.

Практически полная прозрачность информационной системы, с одной стороны, будет способствовать быстрому выявлению налоговым органом операций с признаками налоговой схемы. С другой стороны, добросовестные налогоплательщики окажутся даже в выигрышном положении, поскольку их конкурентоспособность увеличится вследствие снижения налоговой нагрузки.

Список литературы

1. Матюхина Е.С Особенности применения концепции «снятия корпоративной вуали» в налоговых спорах в Российской Федерации // Научно-практические исследования. 2017. № 9 (9). С. 86–88.
2. Попонова Н.А. О совершенствовании законодательства в целях борьбы с налоговыми злоупотреблениями // Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности и противодействия теневой экономики: Сб. научных трудов. — М.: Научный консультант, 2018. С. 183–191.
3. Вкальвают роботы, а не человек»: «внутренняя кухня» предпроверочного анализа: URL: <http://www.taxcoach.ru/> (дата обращения 30.04.2018).
4. Нагорнова Н. Реальность и точка: судам плевать на «серые» признаки: URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/937451.html> (дата обращения 20.08.2018).
5. Мартыненко П. Тенденции налоговых споров в 2018 году. 11.07.2018// Налоговые споры: URL: <https://pravo.rg.ru/rubrics/question/6477/> (дата обращения 09.09.2018).
6. Мещерякова А.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов: проблемы и пути решения.//Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. 2017. № 4(44): <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovye-spory->

¹⁶ См. подробно: Мартыненко П. Тенденции налоговых споров в 2018 году. 11.07.2018: Налоговые споры: URL: <https://pravo.rg.ru/rubrics/question/6477/>(дата обращения 09.09.2018).

¹⁷ Утвержден план деятельности ФНС России на 2018 год. 18.12.2017: URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7136381/(дата обращения 20.04.2018).

- v-praktike-arbitrazhnykh-sudov-problemy-i-puti-resheniya. (дата обращения 20.08.2018).
7. Налоговый контроль в цифрах и перспективах 2018 года. 27.03.2018: URL: <http://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovyy-kontrol-v-cifrah-i-perspektivah-2018-goda/> (дата обращения 20.08.2018).
 8. Статистика налоговых споров за 2017год: URL: <http://blog.taxadvisor.ru/statistika-naloghovykh-sporov-za-2017-ghod/> (дата обращения 20.04.2018).
 9. Разгильдеев А.В. Взыскание налогов с третьего лица как результат совершения налогоплательщиком мнимой сделки. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 .27.11.2017: URL: <http://отрасли-права.рф/article/26016> (дата обращения 20.03.2018).
 10. Утвержден план деятельности ФНС России на 2018 год 18.12.2017: URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7136381/ (дата обращения 20.04.2018).
 11. Характерные нарушения: URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/reglament_vnp/ (дата обращения 20.04.2018).
 12. Юзвак М.В. Споры о налоговой выгоде. Практика 2017 – начала 2018 гг. // Аудит. РУ: URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/961189.html> (дата обращения 02.08.2018).

References

1. Matyukhina E.S Osobennosti primeneniya kontseptsii «snyatiya korporativnoi vuali» v nalogovykh sporakh v Rossiiskoi Federatsii //Nauchno-prakticheskie issledovaniya. 2017. № 9 (9). S. 86–88.
2. Poponova N.A. O sovershenstvovanii zakonodatel'stva v tselyakh bor'by s nalogovymi zloupotrebleniyami //Aktual'nye problemy obespechenii ekonomicheskoi bezopasnosti i protivodeistviya tenevoi ekonomiki: Sb. nauchnykh trudov. – М.: Nauchnyi konsul'tant, 2018. S. 183–191.
3. Vkal'yvayut roboty, a ne chelovek»: «vnutrennyaya kukhnya» predproverochnogo analiza: URL: <http://www.taxcoach.ru/> (data obrashcheniya 30.04.2018).
4. Nagornova N. Real'nost' i tochka: sudam plevat' na «serye» priznaki: URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/937451.html> (data obrashcheniya 20.08.2018).
5. Martynenko P. Tendentsii nalogovykh sporov v 2018 godu. 11.07.2018// Nalogovye spory: URL: <https://pravo.rg.ru/rubrics/question/6477/> (data obrashcheniya 09.09.2018)
6. Meshcheryakova A.V. Nalogovye spory v praktike arbitrazhnykh sudov: problemy i puti resheniya.//Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Povolzhskii region. – 2017. № 4(44): <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovye-spory-v-praktike-arbitrazhnykh-sudov-problemy-i-puti-resheniya>. (data obrashcheniya 20.08.2018).
7. Nalogovyi kontrol' v tsifrakh i perspektivakh 2018 goda. 27.03.2018: URL: <http://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovyy-kontrol-v-cifrah-i-perspektivah-2018-goda/> (data obrashcheniya 20.08.2018).

8. Statistika nalogovykh sporov za 2017god: URL: <http://blog.taxadvisor.ru/statistika-nalogovykh-sporov-za-2017-ghod/> (data obrashcheniya 20.04.2018)
9. Razgil'deev A.V. Vzyskanie nalogov s tret'ego litsa kak rezul'tat soversheniya nalogoplatel'shchikom mnimoi sdelki. Kommentarii k Opredeleniyu Sudebnoi kollegii po ekonomicheskim sporam VS RF ot 16.09.2016 № 305-KG16-6003. 27.11.2017: URL: <http://otrasli-prava.rf/article/26016> (data obrashcheniya 20.03.2018).
10. Utverzhden plan deyatel'nosti FNS Rossii na 2018 god 18.12.2017: URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7136381/ (data obrashcheniya 20.04.2018).
11. Kharakternye narusheniya: URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/reglament_vnp/ (data obrashcheniya 20.04.2018).
12. Yuzvak M.V. Spory o nalogovoi vygode. Praktika 2017 – nachala 2018 gg. //Audit. RU: URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/961189.html> (data obrashcheniya 02.08.2018).