

## Раздел IV.

### Защита налогоплательщика или искусство налогового спора

В рубрике «Защита налогоплательщика или искусство налогового спора» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются вопросы применения методов правовой защиты, стратегия и тактика ведения спора, особенности формирования доказательной базы, приемы аргументации и др. Также рассматриваются вопросы использования в споре достижений смежных отраслей знаний: психологии, риторики, логики и т.д.

#### Тютин Денис Владимирович

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры предпринимательского права  
юридического факультета Нижегородского государственного  
университета им. Н.И. Лобачевского  
г. Нижний Новгород  
E-mail: dt-nn@rambler.ru

#### Попкова Жанна Георгиевна

Старший преподаватель кафедры предпринимательского права  
юридического факультета Нижегородского государственного  
университета им. Н.И. Лобачевского  
г. Нижний Новгород  
E-mail: zhp75@mail.ru

### Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ

Аннотация: В статье проанализированы определенные аспекты оспаривания действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов; сделан вывод о сомнительности наличия такого самостоятельного способа защиты прав, как признание незаконным действия должностного лица налогового органа, выразившегося в принятии ненормативного правового акта.

Ключевые слова: налоги, налоговые споры, способы защиты прав налогоплательщиков.

Annotation: This paper analyzes certain aspects of challenging actions (inaction) of tax officials; concluded that the presence of such a dubious way of self-protection rights, as a recognition of the illegal actions of the official tax authority, expressing in adopting normative legal act.

Keywords: taxes, tax disputes, ways to protect the rights of taxpayers.

Вопросы применения расходов по налогу на прибыль организаций (по НДФЛ<sup>1</sup> и по иным подобным налогам), а также вычетов по НДС, являются принципиально важными для большинства российских налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую (профессиональную) деятельность. Если налогоплательщик

<sup>1</sup> В целях данной статьи профессиональные налоговые вычеты по НДФЛ (ст. 221 НК РФ) обозначаются, как расходы.

по результатам налоговой проверки лишается ранее использованного им права на расходы (вычеты), то в соответствующей части налог на прибыль фактически становится налогом с валового дохода, а НДС – налогом с продаж. С учетом достаточно высоких ставок данных налогов суммы доначислений могут поставить налогоплательщика на грань разорения.

В п. 1 известного Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» рассматриваемые расходы и вычеты входят в объем интегрального понятия «налоговая выгода»: 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.

Более чем восьмилетняя практика применения указанного судебного разъяснения значительна, продолжает возрастать число теоретических исследований и практических рекомендаций на данную тему. В постановлении Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. № 2635/09 и от 25 февраля 2010 г. № 12670/09 конкретизировано, что Постановление Пленума № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения. Отход от ранее превалявавшей концепции добросовестности налогоплательщика продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6272/08: в Постановлении Пленума № 53 арбитражным судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик».

При этом интересно то, что исходя из точки зрения, недавно высказанной одним из ведущих специалистов по налоговому праву, Н.А. Шевелевой, практика КС РФ способствовала развитию доктрины налоговой выгоды. Но Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 исчерпало себя. Сейчас актуален вопрос о доказательствах реальности хозяйственной операции, расходов налогоплательщика.<sup>1</sup> С этой точки зрения «фокусировка» соответствующего налогового контроля в некоторой степени смещается с оценки качеств самого налогоплательщика (добросовестный, осмотрительный) в большей степени на экономическую оценку осуществлявшейся им деятельности.

В определенной мере данный подход подтверждается тем, что Постановлением Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» термин «налоговая выгода» при разъяснении правил использования налоговых вычетов не применен. Принятое ранее Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», также не оперирует налоговой выгодой, хотя, например, в п. 8 данного акта по отношению к налогу на прибыль (НДФЛ) применены термины «фактические условия экономической деятельности налогоплательщика», «фактический размер расходов».

Следует, однако, признать, что и в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 ряд положений (в т.ч. в п. 4, 5) посвящены именно тому, что анализируемая хозяйственная деятельность налогоплательщика может не признаваться судом реальной, что, соответственно, предполагает отсутствие прав на вычеты (расходы).

Наиболее актуальным судебным актом, в котором конкретно разрешен вопрос использования налогоплательщиком расходов по налогу на прибыль в относительно распространенной ситуации неизвестности реального поставщика товаров (работ,

1 Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 9.

услуг), как представляется, в настоящее время следует считать Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12. Несмотря на то, что в нем сделана прямая ссылка на Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и используется такой привычный термин, как непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, указанное Постановление Президиума ВАС РФ, следует полагать, ориентирует именно на ситуацию неизвестности реального поставщика. При этом непринципиально, неизвестен ли реальный поставщик только налоговому органу (суду), либо налогоплательщик также не имеет о нем представления. Вывод о неустановленности реального поставщика зачастую является результатом эффективной работы налоговых органов в рамках налогового контроля и результативного оспаривания ими документов о расходах, представленных налогоплательщиком к проверке.

Следует отметить, что определенные вопросы последствий действий неустановленных лиц в налоговом праве в настоящее время являются предметом научно-практических исследований.<sup>1</sup>

В п. 1 ст. 3 и в ст. 5 Федерального конституционного закона от 4 июня 2014 г. № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» установлено, что с 6 августа 2014 г. разъяснения по вопросам судебной практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами, данные Пленумом ВАС РФ, сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом ВС РФ.

Однако, ст. 1 Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» с той же даты, с 6 августа 2014 г., предусмотрена новая редакция абз. 7 ч. 4 ст. 170 АПК РФ: в мотивировочной части решения могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВС РФ и сохранившие силу постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а также на постановления Президиума ВС РФ и сохранившие силу постановления Президиума ВАС РФ.

Таким образом, до прямой отмены правовых позиций ВАС РФ, изложенных в постановлениях Президиума, они будут также актуальны в работе арбитражных судов, как и постановления Пленума.

Соответственно, представляет интерес систематизация основных современных правовых позиций ВАС РФ, посвященных рассматриваемым расходам и вычетам в связи с приобретением налогоплательщиком товаров (работ, услуг). В качестве основания для систематизации предлагается та оценка фактической деятельности налогоплательщика, которая в итоге принята арбитражным судом.

	Суд согласился с тем, что:	Расходы по налогу на прибыль (НДФЛ), п. 1 ст. 252 НК РФ	Вычеты по НДС, п. 2 ст. 171 НК РФ
1.	товары (работы, услуги) вообще не приобретались (частный случай – работы были выполнены силами самого налогоплательщика)	нет	(п. 4, 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, Постановления Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09, от 14.02.2012 № 12093/11)

1 Хаванова И.А. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды // Налоговый вестник. – 2014. – № 3. – С. 29 – 36.

2.	товары (работы, услуги) реально приобретены, но не у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика, либо документов вообще не имеется и они не могут быть восстановлены	да, при условии, что налогоплательщик доказал их приобретение по рыночным ценам (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12); в части НДС – если есть часть достоверных документов и сумма подтвержденных расходов меньше 20% доходов, то вычет производится в размере 20% доходов (ст. 221 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 16.02.2010 № 13158/09), однако и в этом случае налогоплательщик может доказать больший размер расходов (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).	нет, (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 № 7588/08, от 01.02.2011 № 10230/10, от 19.04.2011 № 17648/10, от 31.05.2011 № 17649/10, от 20.10.2011 № 10095/11 и № 10096/11)
3.	товары (работы, услуги) реально приобретены, у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика, но документы оформлены с устранимыми нарушениями	да (Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09)	да (Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09)
4.	товары (работы, услуги) реально приобретены, у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика, но по законодательству, либо по учетной политике самого налогоплательщика расходы (вычеты) не относятся к контролируемому периоду	<b>нет</b> (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2004 № 6045/04)	
5.	товары (работы, услуги) реально приобретены, у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика, но к этому контрагенту есть существенные претензии у налоговых органов (определение «однодневки» – п. 2	<b>нет?</b> (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53: налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей: определенное противоречие с п. 2 таблицы	

постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62: лицо, заведомо неспособное исполнить обязательство)	в части расходов по прибыли (НДФЛ) – в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 нет такого условия, т.к. реальный поставщик вообще неизвестен
--	--

Приведенная таблица, как представляется, позволяет утверждать, что в настоящее время единообразный подход к расходам по налогу на прибыль и к вычетам по НДС, с точки зрения отнесения их к налоговой выгоде, возможен не во всех случаях. В частности, применительно к расходам по налогу на прибыль, разъяснение, данное в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, уже в некоторой степени скорректировано Постановлением Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, которое не исключает применения налогоплательщиком расходов в ситуации, когда реальный поставщик товаров (работ, услуг) вообще неизвестен – необходимым условием являются представленные налогоплательщиком убедительные доказательства приобретения их по рыночным ценам. В письме ФНС России от 24 декабря 2012 г. № СА-4-7/22020@ в рассматриваемой ситуации фактически рекомендуется предоставлять налогоплательщику расходы по налогу на прибыль, исходя из известных налоговому органу рыночных цен на товары (работы, услуги). То, что Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 изменило судебную практику по необоснованной налоговой выгоде, признается в современных публикациях.<sup>1</sup>

Что же касается вычетов по НДС, то, следует полагать, более жесткий подход к их применению на уровне НК РФ и судебной практики вполне объясним тем, что юридическая конструкция данного налога (как и его экономическая модель) предполагают применение вычетов только при условии четкой идентификации поставщика и наличии у него статуса плательщика НДС. В частности, в п. 65 Постановления ЕСПЧ от 22.01.2009 «Дело «Булвес АД» («Bulves» AD) против Болгарии» отмечено следующее: Европейский суд счел, что в настоящем деле общественные интересы состояли в поддержании финансовой стабильности системы обложения налогом на добавленную стоимость с ее сложными нормами о предъявлении налога на добавленную стоимость к уплате и повторной оплате, освобождении от уплаты налога на добавленную стоимость, вычетов и возмещении налога на добавленную стоимость. Ключевыми элементами поддержания такой стабильности следует признать полное и своевременное исполнение всеми лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость, обязанностей по представлению отчетности по налогу на добавленную стоимость и уплате налога и, в конечном счете, предотвращение любых видов обманных злоупотреблений указанной системой. В связи с этим Европейский суд признал, что попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться и что для национального законодательства может быть разумно предусматривать требование особой осмотрительности лиц, зарегистрированных в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость, с целью предотвращения таких злоупотреблений.

В итоге можно утверждать, что уже сыгравшие свою роль правовые позиции Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, по всей видимости, будут корректироваться и в дальнейшем. Как скоро это осуществит новый ВС РФ – покажет время.

<sup>1</sup> Васильева Е.Г. Налоговая выгода: понятие, критерии, последствия злоупотребления // *Налоги и финансовое право*. – 2014. – № 5. – С. 180.