

## О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

В статье анализируются некоторые проблемы, возникающие в теоретической и практической сферах, связанные с таким правовым явлением, как необоснованная налоговая выгода. Анализ исторических предпосылок принятия Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53, которым введено рассматриваемое понятие, свидетельствует о том, что данный акт был призван сформировать судебную практику. Предложено определение понятия «необоснованная налоговая выгода», так как в законодательстве и научной литературе оно отсутствует. Раскрывается содержание такого критерия необоснованной налоговой выгоды, как должная осмотрительность и осторожность налогоплательщика в отношениях с должником, сделан вывод о применении стандартов средней разумности при решении данной проблемы. Поднимается вопрос о корреляции гражданско-правовых и налоговых норм о переквалификации сделок, а также роли актов высших судов. Сделан вывод об отсутствии в современных условиях необходимости закреплять рассматриваемое понятие на законодательном уровне.

**Ключевые слова:** необоснованная налоговая выгода; должная осмотрительность и осторожность; переквалификация сделок; правовая природа актов высших судов.

V. A. Tishchenko

Baikal State University of Economics and Law

## ON SOME PROBLEMS OF UNJUSTIFIED TAX BENEFIT

The article analyses some problems that arise in theoretical and practical spheres connected with such a legal phenomenon as the unjustified tax benefit. Analysis of the historical background of adopting the Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court «On Assessment by Arbitrary Courts of Validity in Obtaining the Tax Benefit by the Taxpayer» of October 12, 2006, № 53, which introduced the concept under consideration, testifies that this act appealed to form the court practice. It offers the definition of the concept of «unjustified tax benefit», as it is absent in the legislation and scientific literature. It reveals the content of such an unjustified tax benefit criterion as the due diligence and the taxpayer's caution in relations with the debtor, draws a conclusion of applying standards of common reasonableness in solving this problem. It brings up an issue of correlating the civil-legal and tax standards on pre-qualification of transactions, as well as the role of the supreme court acts. It makes a conclusion of absence of necessity to strengthen the concept considered at the legal level in the current context.

**Keywords:** unjustified tax benefit; due diligence and caution; pre-qualification of transactions; legal nature of supreme court acts.

Вопросы, касающиеся налогообложения и действующих налогов, в том числе возникающие по поводу необоснованной налоговой выгоды, занимают большое место в жизни налоговых органов и налогоплательщиков: налоги стоят на стыке публичных и частных интересов, баланс которых всегда очень

трудно найти, ведь государство хочет получить побольше поступлений в бюджет, а «частник» не хочет отдавать то нажитое своим трудом, чем можно, по его мнению, более разумно распорядиться.

Необоснованная налоговая выгода как правовое явление появилась в российской правоприменительной практике в 2006 г. с принятием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление № 53)<sup>1</sup>. О некоторых существующих в настоящий момент теоретических и практических проблемах, связанных с необоснованной налоговой выгодой как правовым явлением, и пойдет речь в данной статье.

Характеризуя исторические предпосылки появления рассматриваемого понятия, следует отметить, что с момента осуществления всем известных событий начала 90-х гг. XX в. и до момента принятия указанного постановления правоприменители были вынуждены самостоятельно вырабатывать схемы борьбы с возрастающим количеством неправомерных способов минимизации налогового бремени, так как в российской правовой системе не существовало необходимых для этого законодательных предписаний [2, с. 19]. Вследствие этого Конституционным Судом РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П<sup>2</sup> было введено понятие добросовестного налогоплательщика, которое получило широкое распространение как в судебных процессах, так и при осуществлении мероприятий налогового контроля.

Однако данный термин носил оценочный характер: для определения добросовестности либо недобросовестности налогоплательщика не было установлено каких-либо объективных критериев, существовали лишь примерные обстоятельства, по которым и оценивалась правомерность действий по уменьшению налоговой нагрузки [8]. Так, Конституционный Суд РФ в своем Определении от 8 апреля 2004 г. № 168-0<sup>3</sup> оценил недобросовестного налогоплательщика как такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схему незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Оценка добросовестности налогоплательщика заключалась в оценке действительности заключенных им сделок как относительно формального соответствия законодательству, так и соответствия правилу о недопустимости недобросовестного несения налоговых обязанностей. Вследствие этого по идентичным делам стали выноситься абсолютно противоположные решения.

Именно кризис функционирования правовой конструкции недобросовестного налогоплательщика обусловил принятие Постановления № 53, которым впервые в российскую практику было введено понятие «необоснованная налоговая выгода», позволяющее оценивать действия налогоплательщика по более объективным критериям. Кроме того, это обстоятельство обусловило и то, что задачей данного документа являлось не столько обобщение судебной практики, сколько ее формирование [5]. Так, например, А. А. Бельтюкова пишет: «основной целью издания этого акта было не столько резюмировать сложив-

<sup>1</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 43.

<sup>2</sup> По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : постановление Конституционного Суда РФ от 12 окт. 1998 г. № 24-П // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

<sup>3</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 8 апр. 2004 г. № 168-0 // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

шуюся практику арбитражных судов, сколько на основе генерализации наиболее часто встречающихся споров, где активно использовался термин «недобросовестный налогоплательщик», предложить судам иные подходы к оценке таких неоднозначных и сомнительных ситуаций, иными словами, скорректировать судебно-арбитражную практику по делам о совершении налоговых правонарушений и налоговых злоупотреблениях» [2, с. 20]. Более того, количество судебной практики сильно возросло после введения в действие рассматриваемого постановления [4, с. 41].

Под налоговой выгодой в Постановлении № 53 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. В юридической доктрине приводится более лаконичное определение, хотя по сути идентичное: законодательно установленные способы уменьшения налоговой нагрузки без исключений и ограничений [5, с. 15].

Однако в отличие от понятия «налоговая выгода» термин «необоснованная налоговая выгода» не определен Пленумом ВАС РФ четко. Его содержание раскрывается только через несколько тесно связанных между собой проявлений (их также называют критериями необоснованной налоговой выгоды). Они рассредоточены по тексту Постановления № 53 и, по мнению некоторых авторов [11, с. 8], собирают в единое понятие «необоснованная налоговая выгода»:

- во-первых, доктрину деловой цели, в соответствии с которой налогоплательщик должен учитывать для целей налогообложения операции, обусловленные их действительным экономическим смыслом или разумными экономическими или иными причинами;

- во-вторых, доктрину приоритета существа над формой, которая состоит в необходимости определения действительных намерений сторон по сделке, оценке действительности получения экономического эффекта от сделки;

- в-третьих, положения о том, что о необоснованности получения налоговой выгоды может свидетельствовать отсутствие реальной хозяйственной деятельности налогоплательщика, с которой он связывает уменьшение налогового бремени (нереальность, фиктивность хозяйственных операций);

- в-четвертых, предписания о необходимости проявления должной осмотрительности и осторожности в отношениях налогоплательщика с контрагентом.

Однако ни доктрина, ни Пленум ВАС РФ в указанном нами постановлении не дают определения понятия «необоснованная налоговая выгода».

В связи с этим хочется отметить, что необоснованную налоговую выгоду можно определить как применение не в соответствии с установленными предписаниями законодательно закрепленных способов уменьшения налоговой нагрузки.

Далее предлагаем обратить отдельное внимание четвертому критерию признания налоговой выгоды необоснованной — вопросам должной осмотрительности и осторожности, которые необходимо проявлять в отношениях с контрагентом.

Так, п. 10 указанного Постановления Пленума ВАС закрепляет следующее положение: «Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом». ВАС РФ не дает определения должной осмотрительности и осторожности. Согласимся с теми авторами, считающими, что Высший Арбитражный Суд РФ предполагает, что широкое использование этого понятия в граждан-

ском праве не позволит запутаться в его толковании и последующем применении [5, с. 18]. Хотя, на наш взгляд, такой подход ВАС РФ отнюдь не добавляет определенности и однозначности правоприменительной практике по вопросам необоснованной налоговой выгоды.

Как мы видим, налоговым органам необходимо установить наличие двух условий для отказа налогоплательщику в предоставлении налоговой выгоды:

- неосторожность в действиях и отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагентов;

- налогоплательщик должен был знать о нарушениях налогового законодательства контрагентом.

При оценке должной осмотрительности следует оценить достаточность принятых налогоплательщиком мер. Здесь, по мнению О. А. Дьяконовой [5, с. 18], должен использоваться принцип разумной достаточности, для которого можно выделить следующие основные критерии:

- обычаи в данной сфере деятельности, т. е. те меры, которые обычно принято предпринимать и которых обычно достаточно для выполнения обязанности;

- практику работы юридического лица;

- характеристику контрагентов (время работы, серьезность и т. п.);

- использовались ли лицом те меры, которые позволяют наиболее полно гарантировать выполнение должником обязанности;

- какому лицу (работнику) был доверен выбор контрагента и оформление правоотношений.

В качестве еще одного критерия можно представить также порядок поиска контрагента. Так, например, существуют примеры из судебной практики, когда судом установлено, что контрагент был найден по электронной почте либо посредством информационно-коммуникационной сети Интернет, что повлекло признание судом налоговой выгоды необоснованной вследствие не проявляемой должной осмотрительности налогоплательщиком<sup>1</sup>. Ученые высказывают точку зрения, что для должной осмотрительности будет вполне достаточно осуществить проверку юридического статуса контрагента, в том числе постановку на учет [5, с. 18], но многие хозяйствующие субъекты проверяют также деловую репутацию и экономическую состоятельность. Более того, очень часто представители экономического сообщества советуют сделать запрос в налоговый орган о благонадежности контрагента. В литературе же отмечается нецелесообразность последнего, ведь ответ из налоговой инспекции может быть не получен к сроку заключения сделки.

Указанное мнение О. А. Дьяконовой о необходимости применения в вопросах должной осмотрительности в отношениях с должником не единичное в отечественной юридической науке. Такой же позиции придерживается и Д. Щекин, который отмечает: «В последнее время в судебной практике наметился подход к оценке доказательств по делам о необоснованной налоговой выгоде, состоящий в применении гражданско-правовой конструкции среднего разумного человека к оценке доказательств в таких делах» [11, с. 8], подкрепляя свою позицию принятыми судебными актами. В частности, он считает, что ВАС РФ фактически уже применил названный критерий средней разумности применительно к налоговым правоотношениям в Постановлении ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09<sup>2</sup>, в котором суд признал, что осмотрительность при выборе контрагента предполагает учет его деловой репутации, платежеспособности, риск неисполнения им своих обязательств, а также наличие у него ресурсов и опыта для выполнения

<sup>1</sup> См. напр.: Постановление ФАС Уральского округа от 5 мая 2006 г. № Ф09-10796/06-С2 по делу № А76-50661/05 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 8.

обязательств. Общество, являющееся одной из сторон рассматриваемого спора, в свою очередь, обладая знаниями о характере и специфике выполняемых работ, заключило сделки с организациями, не отвечающими данным критериям и, более того, не имеющими лицензий на выполнение работ.

Иначе говоря, в данном деле применен стандарт среднего разумного предпринимателя: разумность выбора профессиональным субъектом предпринимательской деятельности контрагентов. «Стала бы специализированная строительная компания нанимать фирмы для выполнения строительных работ, если у таких фирм нет репутации и лицензий на подобные работы для гражданско-правовых отношений? Или риск оказаться в ситуации, когда работы такими компаниями не будут выполнены или будут выполнены некачественно, заставил бы строительную компанию в рамках гражданского оборота воздержаться от сделок с такими фирмами? Ответ очевиден, и он построен на понимании того, что средняя разумная строительная компания не стала бы так вести свои дела. Тогда почему не применить этот критерий к налоговым отношениям для оценки доказательств по выбору контрагента? Вот и применяется этот критерий в судебной практике к вопросам осмотрительности при выборе контрагента» [11, с. 9], — пишет Д. Щекин. Далее высказывается мнение о том, что такое проникновение в налоговые правоотношения гражданско-правовых подходов неизбежно, так как судам необходимы объективные критерии оценки доказательств, чем и может выступить некая средняя разумность действий по отношению как к коммерческим, так и к налоговым отношениям [11, с. 9]. В качестве примера он приводит показательные судебные решения в обоснование своей позиции: решение Арбитражного суда г. Москвы от 9 июля 2013 г. по делу № А40-2472/13<sup>1</sup>, когда суд указал, что подрядчик обязан был письменно согласовать с заказчиками привлечение субподрядчиков. В данном деле нарушение подрядчиком своих гражданско-правовых обязательств перед заказчиком в части согласования с последним привлечение субподрядчиков было использовано как основание для отказа подрядчику в вычете по НДС по субподрядчикам, которые не уплачивали налоги. Такое неисполнение гражданско-правовых обязанностей с учетом критерия среднего разумного предпринимателя было оценено иначе. Логика рассуждений следующая: «Стал бы средний разумный подрядчик при действительном привлечении к выполнению работ субподрядчиков уклоняться от их согласования с заказчиком? Конечно, нет. И наверное, при реальном привлечении подрядчиком субподрядчиков это были бы компании, которые имеют опыт и репутацию ведения соответствующих работ, иначе заказчик их бы не согласовал. Таким образом, в рамках коммерческих отношений вряд ли средний разумный подрядчик стал бы так вести свою деятельность» [11, с. 9].

В Решении Арбитражного суда г. Москвы от 9 июля 2013 г. по делу № А40-3788/13<sup>2</sup> суд указал на важность переговорного процесса между контрагентами, отметив, что налогоплательщик должен удостовериться в личностях, подписывающих документы, и в их полномочиях: хозяйствующий субъект, согласно деловым обычаям, должен оценить и коммерческую привлекательность контракта, и деловую репутацию контрагента, его платежеспособность, наличие опыта, риск неисполнения обязательств, предоставление обеспечения их исполнения. Очевидно, что при заключении договоров на миллионные суммы предприниматель не будет искать контрагента по Интернету. Этим же руководствуются суды в делах по налоговым спорам.

<sup>1</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 9 июля 2013 г. по делу № А40-2472/13 // Архив Арбитражного суда г. Москвы.

<sup>2</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 9 июля 2013 г. по делу № А40-3788/1313 // Архив Арбитражного суда г. Москвы.



По мнению Д. Шишкина, критерий среднего разумного предпринимателя будет применяться судами все шире, и не только в делах по дефектным контрагентам, но и в оценке дел, где ставится вопрос о разумной деловой цели совершения тех или иных операций и их налоговых последствиях [11, с. 9].

Таким образом, соглашаясь с приведенными мнениями ученых, можно сделать вывод, что в суде по делу о должной осмотрительности и осторожности в отношениях с должником следует не только опираться на проверку последнего по данным Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и на получение от него определенных документов, но еще и доказать суду разумность в выборе такого контрагента.

Еще одной проблемой, прочно связанной с вопросами признания налоговой выгоды необоснованной, является проблема корреляции норм налогового права о переквалификации налоговыми органами сделок налогоплательщика (такое их полномочие зафиксировано в подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ) и гражданско-правового института недействительности сделок.

Хочется отметить, что вопросам переквалификации уделяется много внимания в научной среде: не только пишутся научные работы по данной проблеме, но и проводятся различные мероприятия. Одним из таких мероприятий является прошедший в декабре 2013 г. научный круглый стол «Переквалификация гражданско-правовых сделок в налоговом праве», в рамках которого поднимались различные проблемные вопросы названного института<sup>1</sup>.

Для начала определимся с содержанием понятия «переквалификация».

В Налоговом кодексе РФ не содержится определение понятий «изменение юридической квалификации сделки», «переквалификация сделки». Значит, необходимо обратиться к нормам гражданского законодательства, тем более п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ это позволяет. Однако в Гражданском кодексе РФ данные понятия также отсутствуют. Соответственно, необходимо обратиться к теории права [9].

О. В. Пантюшов пишет: «Квалификация договора — это отнесение договора к определенному виду. Следовательно, переквалификация — отнесение договора к иному виду, т. е. признание договора неправильно отражающим существо отношений по сделке» [10]. О. Егорова определяет переквалификацию сделки налоговым органом как изменение вида договора для целей налогообложения [6]. И. Лобань под юридической квалификацией сделки предлагает понимать определение вида сделки, существенных условий и последствий [9]. В литературе отмечается, что наиболее часто налоговыми органами переквалифицируются договоры займа в договоры купли-продажи, договоры поставки — в агентские, а также договоры простого товарищества. При этом последний может быть переквалифицирован во множество других, к примеру, договор аренды [7].

Пленум ВАС РФ в Постановлении № 53 разъясняет: «При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (статья 168 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ)), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 ГК РФ».

Как пишет И. Лобань: «Из данного разъяснения вытекает, что налоговые органы не обязаны предъявлять самостоятельные требования о признании такий сделок недействительными в силу изначальной ничтожности подобных

<sup>1</sup> Научный круглый стол «Переквалификация гражданско-правовых сделок в налоговом праве». URL : <http://lawfirm.ru/pr/index.php?id=8764>.

сделок» [9]. В таком случае возникает неопределенность о порядке взыскания доначисленных налогов: если признание сделки недействительной не является ее юридической переквалификацией, то доначисленные налоги, согласно подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ, можно взыскать бесспорно.

Нам видится более правильной та точка зрения, в соответствии с которой признание сделки недействительной является видом изменения юридической квалификации, соответственно взыскивать доначисленные налоговыми органами можно только по судебному решению. Эту позицию подтверждает и судебная практика, например, Постановление ФАС Уральского округа от 9 апреля 2007 г. № Ф09-612/06-С2<sup>1</sup>, Постановление ФАС Московского округа от 8 мая 2007 г. № КА-А40/3340-07<sup>2</sup>, а также Письмо Минфина от 27 апреля 2007 г. № 03-03-05/104<sup>3</sup>.

Еще одна проблема носит больше теоретический характер: Постановление № 53 является ярким примером актов судебной власти со спорной правовой природой. Содержит ли оно нормы права или нет? — извечный вопрос, вызывающий множество дискуссий в ученой среде. В нашем случае солидный вес в доказательной базе тех, кто отстаивает точку зрения о том, что разъяснения высших судов являются источником права, имеют следующие два аргумента.

Во-первых, это п. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации»<sup>4</sup>, который содержит норму об обязательности для всех арбитражных судов (а значит и для всех участников арбитражно-процессуальных отношений, что неизбежно сказывается и на материальных правоотношениях) постановлений, принимаемым по вопросам своего ведения Пленумом ВАС РФ.

Во-вторых, это тот факт, что налоговые органы активно пользуются правовой конструкцией необоснованной налоговой выгоды при проведении мероприятий налогового контроля. Иначе говоря, рассматриваемая конструкция, порожденная Пленумом ВАС РФ в 2006 г., имеет место быть не только в арбитражно-процессуальных, но и в налоговых правоотношениях, на которые, казалось бы, Постановление № 53 не должно оказывать никакого влияния.

В итоге встает один из главных и вечных вопросов: необходимо ли закрепить рассматриваемое нами понятие на законодательном уровне, внося соответствующие нормы в Налоговый кодекс РФ?

Отметим, что в последнее время этот вопрос обсуждается представителями власти. Так, Комитет Совета Федерации Федерального Собрания РФ по бюджету и финансовым рынкам, по информации интернет-портала «Российская газета»<sup>5</sup>, предлагает в рамках мероприятий по усилению ответственности за незаконную налоговую оптимизацию и борьбе с оффшорами внести изменения в Налоговый и Уголовный кодексы РФ, закрепив помимо прочего понятие необоснованной налоговой выгоды.

Отвечая же на поставленный вопрос поясним, что, на наш взгляд, разъяснения Пленума ВАС РФ, содержащиеся в Постановлении № 53, уже сейчас играют роль норм права, будучи обязательными к исполнению нижестоящими арбитражными судами, а, следовательно, и всеми участниками соответствующих правоотношений, о чем уже говорилось выше. Хотя, согласно общеприня-

<sup>1</sup> Картотека арбитражных дел. URL : <http://kad.arbitr.ru>.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> О направлении письма Минфина России от 27 апр. 2007 г. № 03-03-05/104 «О порядке налогообложения прибыли при совершении лизинговых операций». URL : [http://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/3896907](http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/3896907).

<sup>4</sup> Об арбитражных судах в Российской Федерации : федер. конституц. закон от 28 апр. 1995 г. № 1-ФКЗ (ред. от 6 дек. 2011 г. № 4-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 1995. № 18. Ст. 1589.

<sup>5</sup> Выгодные схемы : интернет-портал «Российская газета». URL : <http://www.rg.ru/2014/03/25/zakon.html>.

той точке зрения, которой мы придерживаемся, нормами права разъяснения высших судов не являются. В пользу данной позиции также говорит и указанный ранее факт о том, что конструкция необоснованной налоговой выгоды «спущена сверху», а устанавливающее ее Постановление № 53 было призвано не обобщить, а сформировать судебную практику.

Из этого можно сделать вывод, что необходимость законодательного закрепления данного понятия не стоит остро, если иной вариант не будет продиктован реформой судебной системы РФ или необходимостью ужесточения мер борьбы с незаконным уходом от налогов. Однако если и закреплять в Налоговом кодексе РФ нормы о необоснованной налоговой выгоде безотносительно к иным институтам, то только лишь для того, чтобы избежать теоретических разногласий по поводу природы и значения разъяснений высших судов в РФ, а также для придания определенной стройности и логичности нормативно-правовому регулированию соответствующих отношений.

Подводя итог настоящей статье, хочется отметить следующее: рассматриваемое постановление занимает большое место в правоприменительной практике. В частности, как указывают С. С. Быков и К. Ю. Батороев, данное постановление играет колоссальную роль в практике противодействия уклонению от уплаты налогов [1]. Кроме того, в литературе встречается мнение, что благодаря в том числе Постановлению № 53 можно говорить о том, что недопущение уклонения от уплаты налогов приобрело характер налогово-правового принципа [3, с. 92].

В настоящей же работе были затронуты лишь некоторые проблемы, связанные с необоснованной налоговой выгодой, которые необходимо будет решить и ученым-теоретикам, и правоприменителям.

### Список использованной литературы

1. Батороев К. Ю. Методология противодействия уклонению от уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование и направления ее совершенствования / К. Ю. Батороев, С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). — 2014. № 1. — URL : <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18727>.
2. Бельтюкова А. А. Доктрина деловой цели в налоговом праве России: от средства доказывания в спорах о недобросовестности налогоплательщика до средства оценки обоснованности получения налоговой выгоды / А. А. Бельтюкова // Финансовое право. — 2013. — № 1. — С. 19–28.
3. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью / С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2014. — № 1 (93). — С. 90–99.
4. Винокурова М. М. О некоторых вопросах применения упрощенной системы налогообложения субъектами малого и среднего предпринимательства / М. М. Винокурова // Академический юридический журнал. — 2010. — № 42. — С. 38–44.
5. Дьяконова О. А. Критерии оценки действий налогоплательщика: обзор Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» / О. А. Дьяконова // Бухгалтер и закон. — 2007. — № 4 (100). — С. 14–19.
6. Егорова О. Переквалификация сделок налоговыми органами / О. Егорова. — URL : <http://expert.pravokonst.ru/articles/perekvalifikatsiya-sdelok-nalogovymi-organami>.
7. Кириллов П. В. Переквалификация договоров / П. В. Кириллов. — URL : <http://www.ivcons.ru/index.php?p=articles&categ=16&type=special&area=1&id=1091>.
8. Лермонтов Ю. М. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (вопросы неоднозначной квалификации) / Ю. М. Лер-



монтов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2007. — № 5 (197). — С. 10–18.

9. Лобань И. Переквалификация договоров / И. Лобань // Новая бухгалтерия. — 2008. — № 5. — URL: <http://www.eg-online.ru/article/181597/>.

10. Пантюшов О. В. Переквалификация сделок налоговыми органами / О. В. Пантюшов // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 6. — С. 31–35.

11. Щекин Д. О стандартах доказывания в делах о необоснованной налоговой выгоде / Д. Щекин // Налоги. — 2013. — № 33. — С. 8–9.

## References

1. Batoroyev K. Yu., Bykov S. S. The methodology of counteraction against evasion of pension insurance contribution and ways of its improvement. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii (Baykalskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i prava) (elektronnyy zhurnal) = Izvestiya of Irkutsk State Academy of Economics (Baikal State University of Economics and Law) (online journal)*, 2014, no. 1. (In Russian). Available at: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18727>.

2. Beltyukova A. A. The doctrine of the business objective in Russia's taxation law: from sources of evidence in disputes over the taxpayer's unfairness to assessment tools for validity of obtaining tax benefit. *Finansovoe pravo = Finance Law*, 2013, no. 1, pp. 19–28. (In Russian).

3. Bykov S. S. To discussion on the notion of counteraction against tax evasion and tax avoidance and their value in recognition of tax law as an independent branch. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2014, no. 1 (93), pp. C. 90–99. (In Russian).

4. Vinokurova M. M. On some issues of applying a simplified taxation system by subjects of small and medium-sizes businesses. *Akademicheskii yuridicheskii zhurnal = Academic Juridical Journal*, 2010, no. 42, pp. 38–44. (In Russian).

5. Dyakonova O. A. The criterion of assessment of the taxpayer's actions: review of the Resolution of the Plenum of the RF SAC of 12.10.2006. № 53, «On Assessment by Arbitrary Courts of Validity in Obtaining the Tax Benefit by the Taxpayer». *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*, 2007, no. 4 (100), pp. 14–19. (In Russian).

6. Egorova O. *Perekvalifikatsiya sdelok nalogovymi organami* [Pre-qualification of transactions by tax authorities]. Available at: <http://expert.pravokonst.ru/articles/perekvalifikatsiya-sdelok-nalogovymi-organami>.

7. Kirillov P. V. *Perekvalifikatsiya dogovorov* [Pre-qualification of contracts]. Available at: <http://www.ivcons.ru/index.php?p=articles&categ=16&type=special&area=1&id=1091>.

8. Lermontov Yu. M. Comment on the Resolution of the Plenum of the RF SAC, № 53, of 12.10.2006 «On Assessment by Arbitrary Courts of Validity in Obtaining the Tax Benefit by the Taxpayer» (issues of ambiguous qualification). *Finansovyy vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskiy uchet = Bulletin of Finance: Finance, Taxes, Insurance, Accounting*, 2007, no. 5 (197), pp. 10–18. (In Russian).

9. Loban I. Pre-qualification of contracts. *Novaya bukhgalteriya = New Accounting*, 2008, no. 5. (In Russian). Available at: <http://www.eg-online.ru/article/181597/>.

10. Pantyushov O. V. Pre-qualification of transactions by tax authorities. *Nalogovaya politika i praktika = Tax policy and practice*, 2009, no. 6, pp. 31–35. (In Russian).

11. Sheekin D. On substantiation standards in cases of unjustified tax benefit. *Nalogi = Taxes*, 2013, no. 33, pp. 8–9. (In Russian).

## Информация об авторе

Тищенко Вячеслав Александрович — аспирант, кафедра предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [slavegirk@yandex.ru](mailto:slavegirk@yandex.ru).

## Author

Vyacheslav A. Tishchenko — PhD Student, Chair of Entrepreneurial and Financial Law, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia; e-mail: [slavegirk@yandex.ru](mailto:slavegirk@yandex.ru).