

**М.С. АЛЕКСЕЕВА,**

помощник судьи Арбитражного суда Забайкальского края

**О.В. НОВИЧЕНКО,**

председатель судебного состава

Арбитражного суда Забайкальского края,

кандидат политических наук

## УСТАНОВЛЕНИЕ ДЕЙСТВИТЕЛЬНОГО НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПРИ ПРИЗНАНИИ ЗАЯВЛЕННОЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ НЕОБОСНОВАННОЙ

**В статье проанализирована актуальная судебная практика и ее тенденции по вопросу установления реального налогового обязательства в случае признания налоговой выгоды необоснованной.**

Распространёнными видами споров, требующих судебного разрешения, в современной России являются споры в сфере налоговых правоотношений. Одним из элементов налоговой системы является налоговый контроль. От эффективности его осуществления зависит обеспечение финансовых интересов государства. Вместе с тем, и налоговые органы, и налогоплательщики признают, что задачей налогового контроля является объективное установление реального размера налогового обязательства проверяемого налогоплательщика.

Еще в 2006 году в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление ВАС РФ № 53) введено понятие «налоговая выгода», а также приведен открытый перечень обстоятельств, указывающих на необоснованность налоговой выгоды. Согласно абзацу 2 пункта 1 данного 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.<sup>[1]</sup>

Необходимо отметить, что до августа 2017 года законодательство Российской Федерации не содержало специальной нормы, регулирующей порядок определения налоговых обязательств у налогоплательщиков, совершивших умышленные действия по уклонению от уплаты налогов.

В 2017 году Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>[2]</sup> введена статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), которая является специальной нормой, регулирующей порядок действий при злоупотреблениях налогоплательщика своими правами.

Согласно пункту 34 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021), утвержденного 30.06.2021 (далее – Обзор № 2 (2021)), выработанный в судебной практике правовой подход, изложенный в Постановлении № 53, по существу не был изменен федеральным законодателем, определившим пределы осуществления прав налогоплательщиками в статье 54.1 НК РФ.<sup>[3]</sup>

Как определено пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Пункт 2 настоящей статьи содержит условия, при которых, в отсутствие обстоятельств, указанных

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

2 Федеральный закон от 18.07.2017 №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – 2017. №160.

3 Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №2 (2021) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.06.2021) // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2021. №10.

в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога.<sup>[4]</sup>

Суть изменений заключается в том, что законодатель определенными конкретными действиями налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правом, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).<sup>[5]</sup>

Согласно сложившейся правовой позиции в случае недобросовестности контрагентов покупатель, заказчик несет определенный риск не только по исполнению гражданско-правовых договоров, но и в рамках налоговых правоотношений, поскольку в силу требований налогового законодательства он лишается возможности произвести налоговые вычеты либо воспользоваться льготным порядком исчисления налогооблагаемой базы ввиду отсутствия надлежаще оформленных документов.

Между тем, как до введения статьи 54.1 НК РФ, так и после налоговым законодательством установлено два способа исчисления налоговых платежей. Приоритетным по праву является прямой способ, при котором налоговая база определяется исходя из фактических и документально подтвержденных формирующих ее показателей (статьи 53, 54 НК РФ). Второй способ (путь) – расчетный, при котором для исчисления налоговых обязательств используются особые правила. Определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему РФ, расчетным путем вправе исключительно налоговые органы (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ).

Определение суммы налогов расчетным путем возможно на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Норма подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ фактически представляет собой презумпцию, которая подлежит применению налоговым органом в условиях недостаточности сведений об объектах налогового контроля в целях установления реального обязательства налогоплательщика, на что указывают как правоприменители, так и представители науки.<sup>[6]</sup>

Установление действительного, а равно реального, размера налогового обязательства налогоплательщика является частью судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды, направленной на исключение возможности вменения налогоплатель-

щику налоговым органом в ходе контрольных мероприятий налогов в размере большем, чем это предусмотрено законом.

В постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 Президиум ВАС РФ указал на необходимость в ходе рассмотрения в судах дел о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды учитывать положения пункта 7 постановления Пленума ВАС РФ № 53 и при наличии оснований полагать, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, определять объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.<sup>[7]</sup>

Президиум ВАС РФ отметил, что при принятии налоговым органом решения, в котором устанавливается недоверительность представленных налогоплательщиком документов и содержатся выводы о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо непроявления должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам,<sup>[8]</sup> то есть прямо указал на возможность применения расчетного метода для исчисления налоговых обязательств.

Во исполнение указанной правовой позиции в России стала складываться положительная для налогоплательщиков практика учета расходов по налогу на прибыль при установлении признаков необоснованной налоговой выгоды исходя из рыночных цен,<sup>[9]</sup> что, в свою очередь, ставило таких налогоплательщиков в неоправданно неравные условия по сравнению с добросовестными налогоплательщиками.

С введением законодателем в действие упомянутой статьи 54.1 НК РФ суды при оценке доводов налогоплательщика о необходимости установления реального обязательства по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль с учетом заявленных налоговых вычетов и расходов по налогу на прибыль стали исходить из необходимости установления реальных контрагентов, поставивших товар, оказавших услуги либо выполнивших работы, а не только фактов наличия результатов хозяйственных операций безотносительно к спорным контрагентам.

4 «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 №146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. №31. Ст. 3824.

5 В Письме ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» было отмечено, что «статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении ВАС РФ, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики», с чем не согласился Верховный Суд РФ.

6 Гришина О.П. Как налоговая инспекция расчетный метод применяет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. N 18. С. 54 – 69.

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

8 Письмо ФНС России от 24.12.2012 № СА-4-7/22020@ «О направлении Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12» // Журнал руководителя и главного бухгалтера ЖКХ. – 2013. № 3.

9 Постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.10.2015 по делу №А19-2628/2015, от 30.07.2015 по делу №А78-10073/2014, Арбитражного суда Уральского округа от 29.09.2016 по делу №А71-10849/2015, Арбитражного суда Центрального округа от 07.07.2015 по делу №А54-1141/2014.

Как следует из правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 34 Обзора № 2 (2021), применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость не допускается, если налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или, во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты налога на добавленную стоимость в процессе обращения товаров (работ, услуг).<sup>[10]</sup>

Согласно пункту 5 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023 (далее – Обзор от 13.12.2023), применение расчетного способа определения налоговой обязанности не может быть признано допустимым, если налогоплательщиком преследовалась цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием не осуществляющих экономической деятельности контрагентов или, по крайней мере, при известности налогоплательщику обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии ведения контрагентом экономической деятельности.<sup>[11]</sup>

В то же время, если в цепочку поставки товаров (работ, услуг, сырья) включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются достаточные сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком – покупателем, позволяющие однозначно установить лицо, которое реально действовало в рамках хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитавшиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями (пункт 6 Обзора от 13.12.2023, определения Верховного Суда Российской Федерации от 04.03.2015 № 302-КГ14–3432, от 27.09.2018 № 305-КГ18–7133, от 15.12.2021 № 305-ЭС21–18005, от 12.04.2022 № 302-ЭС21–22323).<sup>[12]</sup>

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся

у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиком (подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним (п. 10 постановления Пленума ВАС РФ № 53).

Напротив, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны – раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из незаконного (не облагаемого налогами) оборота.

В ситуации, когда налоговым органом представлены доказательства участия налогоплательщика в организации схемы уклонения от уплаты налогов с помощью «технических» компаний, налогоплательщик, для применения реконструкции должен был в ходе налоговой проверки или на стадии возражений на акт проверки, способствовать выявлению и подтверждению этих сумм (представлять документы, расчеты, взаимодействовать с реальными исполнителями), а также определить и подтвердить суммы, которые были уплачены фактическим исполнителям за услугу, и отделить их от сумм, относящихся к «теневому обороту». При этом налогоплательщик вправе учесть расходы лишь в той части, на которую не распространялась схема обналичивания на всех стадиях и которая действительно являлась оплатой

10 Указанный правовой подход поддержан постановлениями Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.09.2025 по делу №А78-13528/2023, Арбитражного суда Центрального округа от 24.08.2023 по делу №А54-9974/2021, Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.06.2024 по делу №А51-16261/2022.

11 Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023) // СПС КонсультантПлюс: сайт. URL: <https://logi№.co№resulta№et.ru/li№ek/?req=doc&base=LAW&№=141109/> (дата обращения: 02.10.2025).

12 Указанный правовой подход отражен в постановлениях Арбитражного суда Московского округа от 22.01.2024 по делу №А40-8495/2023, Арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2025 №Ф06-5304/2025 по делу №А65-30448/2024.

фактически оказанных услуг, выполненных работ, поставленных товаров.

Вместе с тем примеры вывода самим налогоплательщиком из теневого оборота реальных контрагентов единичны.<sup>[13]</sup> В такой ситуации суды все чаще прибегают к применению правовой конструкции нормы статьи 10 Гражданского кодекса РФ и отказу в защите права недобросовестного налогоплательщика, совершившего действия в обход закона в целях получения необоснованной налоговой выгоды.<sup>[14]</sup>

Исходя из проведенного анализа правовых норм и судебной практики, можно сделать вывод, что в настоящее время установление реальных налоговых обязательств при признании заявленной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной допустимо лишь при условии добросовестного поведения налогоплательщика на стадии проведения налоговой проверки либо на стадии возражений на акт проверки, который содействовал устранению потерь казны путем раскрытия сведений и документов, позволяющих установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами, а значит «теневое» оборота.

Недопустимо получение налоговой выгоды налогоплательщиком, использующим формальный документооборот, с привлечением «подставных» посредников, в то время как реальным исполнителем по сделкам выступают иные участники оборота.

Отдельным направлением формируется судебная практика рассмотрения судами дел о дроблении бизнеса в целях получения налоговой выгоды, в которых налоговым органам при проведении налоговых проверок указывается на неправомерность предъявлять налогоплательщику требование уплаты налога в большем размере, чем это положено по закону. Ведь лишение допустившего налоговые нарушения налогоплательщика права на реконструкцию налогового обязательства и установление его реального размера, превращает сумму доначислений в незаконные налоговые санкции.

Налоговые обязательства подлежат определять так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял субъективными правами и не извлек необоснованную налоговую выгоду, а действовал добросовестно и законно.

Судебная доктрина рассмотрения дел о необоснованной налоговой выгоде в целом направлена на установление разумного налогообложения, воспрепятствование недобросовестным налогоплательщикам манипулировать фактами и законом для минимизации налоговых обязательств.

В свою очередь, представляется оправданным использование в судебной практике таких оценочных понятий, как «необоснованная налоговая выгода», «презумпция добросовестности налогоплательщика», «реальное налоговое обязательство», «деловая цель», не имеющих закрепления на законодательном уровне, но позволяющих судам при разрешении налоговых споров справедливо применять принцип приоритетности существа над формой.

На сегодняшний день после почти двадцатилетнего применения Постановления ВАС РФ № 53 и в связи с лаконичностью редакции статьи 54.1 НК РФ практика налогового правоприменения нуждается в принятии нового постановления Пленума Верховного Суда РФ о необоснованной налоговой выгоде, которое учтет обновленные подходы и накопленный опыт судов при рассмотрении налоговых споров, прежде всего, при установлении реальных налоговых обязательств участников налоговых правоотношений.

---

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гришина О.П. Как налоговая инспекция расчетный метод применяет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. № 18. С. 54–69.
2. Пыркин В.А. Особенности определения размера реального налогового обязательства // Вестник экономической безопасности. – 2022. № 4. С. 187–194. URL: <https://doi.org/10.24412/2414-3995-2022-4-187-194>. (дата обращения: 01.10.2025).
3. Султанов А.Р. Борьба с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах: монография. Москва: Статут, 2022. 472 с.
4. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс. сайт URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=141109/> (дата обращения: 02.10.2025).

---

13 Решением ФНС России от 10.01.2024 N БВ-2-9/99@ удовлетворена жалоба налогоплательщика, указавшего, что общество не оспаривает выводы инспекции о том, что контрагенты обладают признаками «технических организаций», но просит учесть, что без использования ТМЦ не представляется возможным возвести объекты, переданные заказчиком и принятые ими. Из имеющихся в материалах выездной налоговой проверки документов следует, что спорными контрагентами приобретались ТМЦ у действующих организаций, которые представили первичные документы, подтверждающие поставку товара на конкретный объект. Доказательств превышения сметной стоимости затрат на приобретение строительных материалов налоговым органом не представлено.

14 Например, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2025 №13АП-35542/2024 по делу №А56-44505/2024, Четвертого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2025 №04АП-5445/2024 по делу №А19-20687/2023.