

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования

«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА

Кафедра теоретических и публично-правовых дисциплин

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В ГЭК

заведующий кафедрой,

д-р юрид. наук, профессор

  
О.Ю. Винниченко

08.12 2022 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

магистерская диссертация

**ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ПРОБЛЕМЫ  
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа: «Магистр права»

Выполнил работу  
студент 3 курса  
заочной формы обучения



Сабуров  
Матвей  
Сергеевич

Научный руководитель  
канд. юрид. наук



Геймур  
Ольга  
Геннадьевна

Рецензент  
Начальник правового отдела  
ИФНС России  
по г. Тюмени №3  
Советник ГГС 3 класса



Токушева  
Мария  
Юрьевна

Тюмень  
2022

## ОГЛАВЛЕНИЕ

|   |           |
|---|-----------|
| СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ.....   | 3         |
| ВВЕДЕНИЕ .....  | 4         |
| ГЛАВА 1. ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА:<br>ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ .....   | 10        |
| 1.1. ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И НЕОБХОДИМОСТЬ<br>НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ ДОЛЖНОЙ<br>ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ .....                        | 10        |
| 1.2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА<br>РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ КАК ИНСТРУМЕНТА РЕГУЛИРОВАНИЯ<br>ВОПРОСОВ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ..... | 15        |
| 1.3. ОЦЕНКА И КРИТЕРИИ ПРОЯВЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ<br>ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ .....  | 24        |
| ГЛАВА 2. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ДОЛЖНОЙ<br>ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ.....  | 38        |
| 2.1. СОБЛЮДЕНИЕ ПРИНЦИПОВ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ В<br>ПРАКТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И СУДОВ...                                      | 38        |
| 2.2. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА, ФОРМИРУЮЩАЯ ПРЕЦЕДЕНТНОЕ<br>ЗАКРЕПЛЕНИЕ НОРМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О ДОЛЖНОЙ<br>ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ .....                           | 49        |
| 2.3. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ КОНТРОЛЯ СОБЛЮДЕНИЯ<br>ОРГАНИЗАЦИЯМИ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ. ИНДЕКС<br>ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ .....               | 59        |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....   | 64        |
| <b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....</b>  | <b>74</b> |
| ПРИЛОЖЕНИЕ 1 .....  | 81        |
| ПРИЛОЖЕНИЕ 2 .....  | 82        |
| ПРИЛОЖЕНИЕ 3.....   | 83        |

## СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц

ЕГРИП – Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей

ЕС – Европейский союз

ИФНС России – Инспекция Федеральной налоговой службы России

Минэкономразвития РФ – Министерство экономического развития Российской Федерации

МИФНС России – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы России

НДС – налог на добавленную стоимость

НДФЛ – налог на доходы физических лиц

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

НИУ ВШЭ – Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»

ОКВЭД – Общероссийский классификатор видов экономической деятельности

РФ – Российская Федерация

США – Соединенные штаты Америки

ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации

## ВВЕДЕНИЕ

В новейшей истории Российской Федерации установившаяся система свободных рыночных отношений в ходе своего становления претерпевала значительные изменения. Менялись как условия, так и обычаи хозяйствования, способы и методы заключения сделок между хозяйствующими субъектами. Как следствие изменяющихся условий хозяйствования, менялись способы и методы оптимизации налогового бремени, трансформировались варианты допустимого и недопустимого поведения налогоплательщиков, преследующих цель налоговой оптимизации. Важную роль в соблюдении правил осуществления коммерческой деятельности предприятия занимают вопросы, связанные с получением необходимой, а главное достоверной, информации о потенциальных контрагентах, а также вопросы, связанные с проведением мероприятий для формирования достаточной доказательной базы, подтверждающей реальность совершения тех или иных операций экономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Особая значимость придается данному вопросу в процессе разрешения налоговых споров, а именно при необходимости подтвердить реальность понесенных предприятием расходов в целях признания их таковыми, при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций и оформлении вычетов по налогу на добавленную стоимость, а также зачете или возврате налогов. Во всех вышеперечисленных случаях хозяйствующий субъект может получить налоговую выгоду, которая с позиции налоговых органов может трактоваться как необоснованная налоговая выгода. Следует иметь в виду, что сам факт соблюдения обязательных требований законодательства не всегда является достаточным условием для доказательства и, соответственно, перед экономическим субъектом возникает задача доказать именно реальность своих операций и сделок, а также отсутствие ошибок в налоговом и бухгалтерском учете и отчетности.

Тема выявления и устранения последствий получения необоснованной налоговой выгоды была есть и будет актуальной в российском налоговом праве.

Риски получения необоснованной налоговой выгоды, особенности их возникновения, способы предотвращения и устранения последствий разнообразны. Это объясняется сложной правовой природой экономического поля деятельности хозяйствующих субъектов. В случаях применения экономическим субъектом пониженных налоговых ставок, любого рода налоговых льгот, при реализации права на освобождение от налогообложения, а также при использовании выгодных условий договоров и дроблении бизнеса с целью применения специальных режимов неизбежно возникает необходимость проявления должной осмотрительности. В таких условиях перед контролирующими органами стоит задача объективно оценить, не созданы ли искусственно условия, направленные исключительно на минимизацию налоговых обязательств, без иного экономического смысла. При этом следует иметь в виду, что рядом с притворными сделками, а именно с утверждением о том, что в действительности экономический смысл совершаемых налогоплательщиком операций был иной и должны были возникнуть иные налоговые последствия, отличные от заявленных налогоплательщиком, есть и понятие свободы выбора налогоплательщиком способа достижения хозяйственной цели. Эта грань очень тонкая.

Развитие и нормальное функционирование современной, социально-ориентированной экономики невозможно без гибкой и адаптивной фискальной системы. Такая система налогообложения с одной стороны является источником наполнения бюджетов всех уровней, а с другой сосуществует в гармонии с хозяйствующими субъектами рынка, стимулируя их к правомерному поведению без потери их заинтересованности в ведении своей деятельности. Соответственно, для достижения поставленных целей фискальная система должна обладать достаточно широким набором

законодательно закреплённых инструментов и полномочий, отвечающим актуальным тенденциям рыночных отношений.

Обоснованность получения налоговой выгоды является одним из основных критериев оценки правомерности поведения налогоплательщика в системе налогов и сборов Российской Федерации. Вместе с совершенствованием налогового законодательства и подходов к технике и методике осуществления налогового контроля это понятие активно трансформировалось и эволюционировало, равно как и его отражение в правоприменительной практике, как налоговых органов, так и судов.

Вопрос о трактовке действительных положений налогового законодательства, касающихся должной осмотрительности, а также перспектив развития таких положений на сегодняшний день представляет собой один из наиболее актуальных и дискуссионных в отрасли. В рамках проведения каждой выездной налоговой проверки включаются соответствующие мероприятия на предмет наличия оснований необходимости применения ст. 54.1 НК РФ к проверяемому экономическому субъекту. Выявление налоговыми органами соблюдения или несоблюдения налогоплательщиком принципов должной осмотрительности стало стандартной процедурой, практикой последних лет работы контролирующих субъектов налоговой отрасли.

Такое обособление понятия должной осмотрительности и должного поведения хозяйствующего субъекта, фундаментально влияющего на результаты налоговых доначислений по результатам налогового контроля, вызывает массу дискуссий - по цепочке от законодателя к исполнителю и подконтрольным субъектам, так и от последних в виде обратной связи (соблюдение новых норм и объемы доначислений в бюджет).

Цель диссертационного исследования заключается в комплексном анализе правовых норм и действующей практики применения соответствующих норм законодательства в области регулирования вопросов

должной осмотрительности, а также в части организации налогового контроля по рассматриваемому кругу вопросов.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач:

- исследовать правовую основу понятия должной осмотрительности налогоплательщика, рассмотреть предпосылки нормативного закрепления;

- исследовать предпосылки формирования необходимости введения стандартов проявления должной осмотрительности налогоплательщика;

- выявить особенности становления и закрепления положений законодательства, закрепляющих стандарты должного поведения налогоплательщика;

- выявить основные проблемы определения должной осмотрительности налогоплательщиками в ходе проведения налогового контроля;

- определить исчерпывающий перечень контрольных мероприятий и действий, подтверждающих соблюдение принципов должной осмотрительности налогоплательщиками;

- разработать практические рекомендации для хозяйствующих субъектов по соблюдению принципов должной осмотрительности в целях минимизации рисков получения необоснованной выгоды;

- изучить и систематизировать актуальные методы оценки добросовестности экономического поведения организаций;

- сформулировать перечень конкретных предложений по изменению и доработке действующего антиуклонительного налогового законодательства.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и (или) сборов и отношения ответственности в пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов.

Предметом исследования являются нормативные правовые акты Российской Федерации, определяющие допустимость поведения налогоплательщиков при различных способах хозяйствования, нормативное закрепление понятия должная осмотрительность налогоплательщика и как правовой новации, и как составной части комплекса мер налогового контроля, судебная практика.

Теоретическую основу исследования составили труды следующих авторов в области общей теории права, налогового и административного права: К. Р. Мурсалимова, Р. Н. Шишкина, Ю.К. Цареградской и др.

Методологической основой исследования являются общие и частные методы, применяемые в юридических науках. Для достижения цели в работе использовались логический, исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический методы. Кроме того, применялись методы анализа, синтеза и другие методы научного познания.

Нормативную базу исследования составили: Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, иные федеральные законы, письма центрального аппарата ФНС России и структурных подразделений налоговой службы и другие нормативные правовые акты, касающиеся рассматриваемой проблематики. Отдельно, в целях всестороннего анализа темы были исследованы актуальные аналитические материалы, представленные в тематических печатных и электронных изданиях, относящиеся к предмету исследования, судебная практика по рассматриваемому вопросу.

Работа выполнена с учётом основных аспектов сформированной судебной практики относительно конкретных действий налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением прав, и условий, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам.



Научная новизна диссертационного исследования заключается в проведении комплексного сравнительно-правового анализа проявления должной осмотрительности налогоплательщика как со стороны контролирующих органов, так и со стороны экономических субъектов, а также использовании выводов и предложений в качестве рекомендаций при сборе доказательств проявления экономическими субъектами должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в расширении теоретической основы для дальнейшего изучения критериев признания налоговой выгоды необоснованной, вопросов необходимости и пределов достаточности проявления должной осмотрительности налогоплательщиком при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности во взаимоотношениях с контрагентами, использовании выводов и предложений в качестве теоретической базы для законотворческого процесса и правоприменительной деятельности.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в систематизации подходов различных авторов к вопросу проявления должной осмотрительности как со стороны контролирующих органов, так и со стороны налогоплательщиков с последующим воплощением результатов исследования в конкретные методические рекомендации и предложения по совершенствованию системы налогового контроля в ИФНС №3 г. Тюмени при проведении контрольных мероприятий. Также, диссертационное исследование направлено на выявление наиболее спорных и неурегулированных складывающихся общественных отношений в сфере оптимизации налогового бремени организаций, а также на выработку предложений по устранению правовых причин возникновения таких затруднений.

Структура диссертации. Работа состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения и библиографического списка, а также трех приложений с иллюстративными и табличными материалами.

