

## АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА И ЕЕ РОЛЬ В РАЗВИТИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Артеменко Галина Анатольевна, Ильяшенко Мария Сергеевна  
Южный Федеральный Университет, ул. Большая Садовая, 105/42, Ростов-на-Дону, 344006, Россия  
E-mail: gartemenko@sfedu.ru, miss.ilyashenko@inbox.ru

***В данной статье раскрывается проблематика и процессуальные особенности рассмотрения налоговых споров Арбитражными судами Российской Федерации, а также влияние судебной практики (прецедентов) на дальнейшее развитие налогового законодательства. В статье выделяются наиболее важные решения судов по ключевым вопросам, вынесенные в 2019 году и первой половине 2020 года. На основе проведенного анализа судебной практики, выделяются проблемные аспекты правосудия по налоговым спорам, и, как следствие, влияние судебной практики на основания и порядок проведения налогового контроля. В статье оценивается влияние судебных прецедентов на положение налогоплательщиков и налоговых органов, а также выявляется необходимость нахождения баланса между интересами государства в лице налоговых органов (публичного интереса) и интереса налогоплательщиков (частного интереса).***

**Ключевые слова:** прецедент, должная осмотрительность, реальность операций, кадастровая стоимость, налоговый контроль, принцип недопустимости, фактическое право на доход, бенефициарный собственник, кризис правосудия

## ARBITRATION PRACTICE AND ITS ROLE IN THE DEVELOPMENT OF TAX LAW

Artemenko Galina A., Ilyashenko Maria S.  
Southern Federal University, 105/42 Bolshaya Sadovaya Str., Rostov-on-Don, 344006, Russia  
E-mail: gartemenko@sfedu.ru, miss.ilyashenko@inbox.ru

***This article reveals the problems and procedural features of consideration of tax disputes by Arbitration courts of the Russian Federation, as well as the impact of judicial practice (precedents) on the further development of tax law. The article highlights the most important court decisions on key issues of tax law issued in 2019 and the first half of 2020. Based on the analysis of judicial practice, the article highlights the problematic aspects of justice in tax disputes, and, as a result, the impact of judicial practice on the grounds and procedure for conducting tax control. The article assesses the impact of judicial precedents on the situation of taxpayers and tax authorities, and also identifies the need to find a balance between the interests of the state in the face of tax authorities (public interest) and the interests of taxpayers (private interest).***

**Keywords:** precedent, due diligence, the reality of the operations, cadastral value, tax control, the principle of inadmissibility, actual right to income, beneficial owner, the crisis of justice

Рассмотрение налоговых споров осуществляется Арбитражными судами судебной системы Российской Федерации с 1992 года. Между тем, с течением времени, количество спорных ситуаций в рамках взаимоотношений с налоговыми органами увеличивается в геометрической прогрессии, большинство из которых невозможно решить, опираясь только на закон. Изменения в судебной практике непосредственным образом влияют на совершенствование форм и методов налогового контроля, изменение механизмов его осуществления.

Одновременно с этим, меняется и налоговое законодательство. Однако в подавляющем большинстве случаев, толчком к его развитию является именно выявление в процессе урегулирования спора «белых пятен» или «пробелов» в праве.

«Прецеденту» в романо-германской правовой системе, к которой относится и российская система права, долгое время отводилась второстепенная роль во влиянии на изменение российской системы налогового законодательства. Однако, с развитием международных экономических и налоговых взаимодействий со

странами англо-саксонской правовой семьи, - произошел настоящий «бум» в процессе интеграции «прецедента» в систему Российского налогового права и законодательства.

«Судебный прецедент» — решение по конкретному делу, являющееся обязательным для судов той же или предыдущей инстанции при решении аналогичных дел, либо служащее образцовым толкованием закона, не имеющим обязательной юридической силы [1].

На разнообразие судебных прецедентов, применяющихся сторонами процесса по аналогичным судебным делам, указывает большое количество издаваемых каждый год Обзоров Высшего Арбитражного суда РФ, а теперь уже объединенного Верховного суда РФ в части обзора позиций судов по налоговым спорам.

Социальная значимость применения судебных прецедентов в налоговых спорах особенно очевидна ввиду повышенной социальной роли налогового права в общественных отношениях. Так, Д.М. Щекин, упоминая социологический подход к налоговому праву в своей статье «О кризисе правосудия по налоговым спорам» указывает, что «налоговое право – это реально действующий регулятор общественных отношений, отраженный, прежде всего, в правоприменительной практике налоговых споров и судов» [2].

Так, в 2019-2020 году судами был сформирован ряд значимых правовых позиций в налоговых спорах, которые будут массово использоваться в дальнейшем в виде «прецедента» по аналогичным делам:

1. Должная налоговая осмотрительность теперь идентична гражданско-правовой и коммерческой осмотрительности, а сама ее степень разделяется в зависимости от важности сделок.

Так, по делу А42-7695/2017 налоговый орган доначислил НДС, пени и штраф в связи с отсутствием права на вычет сумм налога, предъявленных поставщиком. Первые три инстанции встали на сторону налоговой службы, ссылаясь на тот факт, что налогоплательщиком не была проявлена должная осмотрительность при выборе контрагента.

Верховный суд встал на защиту налогоплательщика и вернул дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, указав на неверное применение судами п 1 и п 2 ст. 171 Налогового кодекса и буквальное понимание судами признаков косвенности и стадийности НДС. Сославшись на ранее высказанную позицию Конституционного суда РФ, Верховный суд указал, что исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет (Постановление от 19.12.2019 № 41-П,

Определения от 16.10.2003 № 329-О, от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О и др.).

Суд указал, что один лишь этот факт неуплаты налога контрагентом налогоплательщика – не достаточен для того, чтобы считать налоговые вычеты неправомерными.

По аналогичному делу А27-17275/2019 с участием налогового органа, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа указал, что ст. 54.1 Налогового кодекса РФ не снимает с налоговых органов и судов обязанностей установления реального характера операций с участием налогоплательщика, определения их экономического смысла и размера действительных налоговых обязательств.

Таким образом, можно сказать, что начало 2020 года ознаменовалось рядом положительных для налогоплательщиков решений судов в части снижения повсеместного применения принципа должной осмотрительности налоговыми органами – в качестве единственного основания привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Между тем, по нашему мнению, для повышения эффективности налоговых контрольных мероприятий, более верным было бы совершенствование системы управления налоговыми рисками и процесса налогового администрирования. Так, Артеменко Д.А. в своей статье «Совершенствование методики налоговых расследований по выявлению рисков уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость» указывал, что НДС играет наиболее значимую роль в обеспечении доходов бюджетной системы. Между тем, на практике права налогоплательщиков нарушаются ввиду несовершенства системы. Так, при пропуске сроков проведения проверки налогоплательщику по ст. 176 Налогового кодекса РФ должны начисляться проценты по ставке рефинансирования ЦБ РФ за задержку сроков возмещения НДС налоговым органом. Между тем, данное компенсационное право налогоплательщика массово игнорируется [3].

2. Вторым, значимым, на наш взгляд, вектором изменения практики судов в современной России по налоговым спорам является изменение подхода к порядку определения кадастровой стоимости и соответственно налогообложения сделок с недвижимостью

Так, Конституционным судом в Постановлении от 15.02.2019 г №10-П по делу о проверке конституционности ст. 402 Налогового кодекса РФ было установлено, что налогоплательщик вправе требовать применения более низкой налоговой ставки, исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимости, в случае, если сумма налога, исчисленная на основе его инвентаризационной стоимости значительно превышает сумму налога, исчисленную исходя из

кадастровой стоимости и тем самым ухудшает положение налогоплательщика [4].

В другом деле, Общество было привлечено к налоговой ответственности по п 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога ввиду недостоверности его кадастровой стоимости. Налоговый орган ссылаясь на акт Государственной инспекции по недвижимости субъекта РФ указал, что поскольку при первоначальной оценке объект недвижимости был включен в 12 группу «прочие объекты», а фактически использовался как объект, относящийся к 7 группе «Объекты офисно-делового значения», кадастровая стоимость была изменена с 58 209 523 руб. на 863 711 645, 50 руб. Конституционный суд в своем Постановлении от 11.07.2017 г. № 20-П указал, что такое различие в кадастровой стоимости не отвечает принципам разумности и законности проведения кадастровой оценки с учетом профессионального усмотрения. Здесь же суд указал, что преимущественной для применения является кадастровая стоимость равная рыночной стоимости объекта - перед кадастровой стоимостью, сформированной по итогам государственной оценки.

Вышеуказанные подходы судебной практики к определению налогооблагаемой базы исходя из кадастровой стоимости равной рыночной стоимости объектов представляются нам наиболее справедливыми, учитывающими индивидуальные характеристики объектов недвижимости и не допускающие необоснованное завышение налогооблагаемой базы и соответственно ухудшение положения налогоплательщика.

3. Еще одной немаловажной тенденцией в развитии российского налогового права при помощи судебных прецедентов является вопрос фактического права на доход.

Так, настоящей «головной болью» налоговых органов является вопрос неправомерной оптимизации налогового бремени при помощи вывода денежных средств в юрисдикции со сниженной налоговой нагрузкой, или проведения операций с участием иностранных компаний из низконалоговых юрисдикций.

Между тем, суды редко опираются в своих решениях на положения ст. 312 Налогового кодекса РФ и предпочитают применять международно-правовые документы.

И в этой связи важен сформировавшийся в последнее время подход судов и налоговых органов к доказыванию того, что иностранная компания, получившая доход от российской компании – не является бенефициарным собственником дохода. При этом, осуществляется доказывание того обстоятельства, что компания является как бы «техническим звеном» в многоступенчатости сделок по выводу денежных средств и снижению налоговой нагрузки [5].

Следует отметить, что в подавляющем большинстве случаев налоговым органам, конечно, удается доказать неправомерность получения денежных средств (доходов) иностранной компанией в офшорных юрисдикциях. Однако, среди большинства отрицательных для налогоплательщиков решений выделяются единичные случаи отказа налоговым органам в удовлетворении их требований.

Таким образом, сегодня судебный прецедент бесспорно является источником налогового права и оказывает влияние на дальнейшее формирование судебной практики, а соответственно на положение сторон и исход спора. Все вышеуказанные изменения в судебной практике оказывают сильнейшее влияние на изменения в системе налогового контроля. Так, практически одновременно Федеральная налоговая служба и Судебный департамент РФ подвели статистику рассмотрения налоговых споров.

По данным Федеральной налоговой службы, появилась тенденция снижения количества поданных жалоб по налоговым спорам в 2019 году, по отношению к 2018 году - на 7,9%. При этом, количество обжалований по налоговым проверкам уменьшилось на 28,2%. Также, было сокращено и количество заявлений в органы судебной системы. В 2019 году судами первой инстанции было вынесено на 15,2% меньше судебных актов по спорам, прошедшим досудебное обжалование, чем в 2018 году. Непосредственно налоговые органы отмечают, что достигнуть таких показателей удалось при помощи выработки единообразных правоприменительных подходов в процессе рассмотрения жалоб, с учетом имеющейся судебной практики по аналогичным делам.

Также и Судебный департамент РФ указывает, что по сравнению с 2018 годом - в 2019 году произошло снижение количества обжалований решений налоговых органов 16%. С одной стороны, это объясняется и существенным спадом количества проводимых выездных налоговых проверок на 34%. Все вышеуказанное свидетельствует о совершенствовании системы налогового контроля при помощи анализа судебной практики по аналогичным делам.

Уменьшение количества судебных споров с налоговыми органами осуществляется посредством совершенствования системы налогового контроля следующими основными способами:

- применение налоговой службой при проведении проверки результатов сформированной судебной практики по аналогичным делам,

- повышение эффективности разрешения налоговых споров вышестоящими налоговыми органами в досудебном порядке.

Между тем, отсутствие единообразия судебной практики по многим существенным вопросам порождает «кризис правосудия».

Так, по данным судебного департамента РФ в 2019 году процент выигрыша споров у налоговых органов равен 30%. Практикующие специалисты по налоговому праву признают, что шансы выигрыша в спорах с ФНС России чрезвычайно невысоки, а особенно являются прозрачными в ситуации доначисления налогоплательщикам НДС, где в качестве единственного аргумента доначисления, налоговый орган использует не проявление осмотрительности налогоплательщиком при выборе его контрагента. Такие споры с практически 100% вероятностью решаются в пользу налоговых органов.

Проблемным моментом является тот факт, что ряд проигрышей в судах сейчас касается не только лиц, злоупотребляющих своими правами, но и создает опасные прецеденты в кассационной и надзорной инстанции, под которые подпадает огромное число добросовестных налогоплательщиков. В свою очередь, Верховный суд РФ с одной стороны в ряде решений провозглашает действие принципов налогообложения, а с другой - не пересматривает огромное количество споров, прямо противоречащих данным принципам налогового законодательства. Тем самым, Верховный суд создает нижестоящим судам возможность в отказе защиты прав налогоплательщиков, не взирая на принципы налогообложения. Так, в 2019 году количество пересмотренных Верховным судом дел составило 2% от общего количества поданных заявлений.

В результате, российское налоговое право сформировалось в сторону максимального учета интереса фискальных органов, и полного игнорирования прав налогоплательщиков, прямо прописанных в Налоговом кодексе РФ, что нарушает баланс публичных и частных интересов.

Между тем, поддержание данного баланса является гарантом снижения количества налоговых споров и может осуществляться путем реализации следующих мер:

1. Для правильного применения налоговыми органами принципа должной осмотрительности, предлагается четкое закрепление в ст. 54.1 Налогового кодекса РФ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика и указание на то, что ст. 54.1 является специальной нормой по отношению к ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ – то есть те доказательства, которые не были собраны налоговым органом в рамках налогового контроля запрещается приобщать при оспаривании налогоплательщиком актов налогового контроля и в рамках судебного спора.

2. В целях соблюдения баланса публичного и частного интереса при рассмотрении споров о налогообложении объектов недвижимости, предлагается законодательно закрепить, преимущество кадастровой стоимости, сфор-

мированной на основании рыночной стоимости объекта, перед кадастровой стоимостью сформированной по итогам ее государственной оценки - что учитывало бы индивидуальные характеристики объектов недвижимости и служило бы справедливым способом снижения налоговой нагрузки.

3. Относительно фактического права на доход в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов представляется разумным установление в ст. 312 Налогового кодекса РФ четких критериев, по которым налоговый орган вправе определять лицо с фактическим правом на доход – например, критерий необходимости совершения сделки с иностранным лицом, критерий необходимости привлечения иностранного лица в свою корпоративную структуру, критерий обоснованности предпринимательского риска и разумности. Установление совокупности этих критериев снизит случаи необоснованного привлечения невиновных лиц к налоговой ответственности, а для налогоплательщиков даст четкое понимание того, какие именно действия будут считаться неразумными и недобросовестными в целях необоснованного снижения налогового бремени.

На основании всего вышеуказанного в данной статье, можно сделать вывод, что в настоящее время влияние судебного прецедента играет огромнейшую роль в дальнейшем формировании судебной практики, а в последствии и толковании налогового законодательства.

Кроме того, приведенными в статье преюдициальными судебными актами и позициями судов будут пользоваться налогоплательщики при совершении сделок и обосновании их разумности, и при определении налогооблагаемой базы с учетом обоснованного снижения налоговой нагрузки.

### Литература

1. Додонов В. Н., Ермаков В. Д., Крылова М. А. Большой юридический словарь. М., 2001. С. 790.
2. Щекин Д.М. Статья: О кризисе правосудия по налоговым спорам. Закон. №10. 2016. С. 31-37.
3. Артеменко Д.А. Совершенствование методики налоговых расследований по выявлению рисков уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость. // Актуальные проблемы хозяйственной практики. Том 8, №4 ч.2. 2010 С.51-60.
4. Мартасов Д. Споры по цене недвижимости при налоговых спорах. // Жилищное право. 2020, №1. С. 35 - 43.
5. Захаренкова Е.В. Тенденции развития концепции фактического права на доход в судебной практике. // Налоги. №1. 2020. С. 38 – 41.

### References

1. Dodonov V. N., Ermakov V. D., Krylova M. A. Big legal dictionary. Moscow: 2001. P. 790.
2. Shchekin D. M. On the crisis of justice in tax disputes. // Law. N 10. 2016. P.31-37.
3. Artemenko D. A. Improving the methodology of tax investigations to identify the risks of evasion of value added tax. // Actual problems of economic practice. V 8. №4 part 2. 2010 P. 51-60.
4. Martasov D. Disputes over the price of real estate in tax disputes. // Housing right. 2020, № 1. P. 35-43.
5. Zakharenkova E. V. Trends in the development of the concept of the actual right to income in judicial practice. // Taxes. N 1. 2020. P. 38-41.

DOI 10.6060/ivecofin.2020464.507

УДК 336

### МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ РЕПУТАЦИОННОГО РИСКА НА УСТОЙЧИВОСТЬ КОММЕРЧЕСКОГО БАНКА

Бибикова Екатерина Алексеевна, Курникова Ирина Валерьевна  
Ивановский государственный университет, ул. Ермака, 39, Иваново, 153025, Россия  
E-mail: eabibikova@mail.ru, kyrnik@mail.ru

***В настоящее время в России, когда продолжается отзыв лицензий у кредитных организаций, значимость репутационных рисков резко возрастает. В связи с этим предметом исследования в данной статье выступает репутационный риск и его влияние на поддержание устойчивости кредитной организации. Целью работы является разработка новой методики для оценки влияния репутационного риска на устойчивость коммерческих банков, а также практическое применение методики с использованием данных кредитной организации. В результате исследования была составлена определенная методика, которая позволяет проводить оценку непосредственно репутационного риска в коммерческом банке; определена взаимосвязь данного вида риска и устойчивости кредитной организации; применена методика на практике с использованием данных нескольких коммерческих банков; показано, как может влиять репутационный риск на устойчивость кредитной организации. Представленная статья позволяет определить, что необходимо понимать под репутационным риском, почему оценка репутационного риска имеет такую же важность, что оценка устойчивости кредитной организации, а также на что нужно обратить внимание руководителям кредитной организации, чтоб их банк имел удовлетворительный уровень репутационного риска, а, следовательно, и уровень устойчивости.***

**Ключевые слова:** репутационный риск, коммерческий банк, методика оценки репутационного риска, устойчивость кредитной организации, управление репутационным риском

### TECHNIQUE OF ASSESSMENT OF THE IMPACT OF A REPUTATIONAL RISK ON STABILITY OF COMMERCIAL BANK

Bibikova Ekaterina A., Kurnikova Irina V.  
Ivanovo State University, Ermaka st., 39, 153025, Ivanovo, Russia  
E-mail: eabibikova@mail.ru, kyrnik@mail.ru

***At present, in Russia, when the revocation of licenses from credit organizations continues, the significance of reputational risks is growing sharply. In connection with this subject of research, reputational risk and its influence on maintaining the stability of a credit institution are presented in this article. The aim of the work is to develop a new methodology for assessing the impact of reputation risk on the stability of commercial banks, as well as the practical application of the method using data from a credit institution. As a result of the study, a specific methodology was compiled, which allows you to directly assess the reputation risk in a commercial bank; the relationship of this type of risk and the stability of the credit institution is determined; the methodology has been applied in practice using data from several commercial banks; It is shown how reputation risk can affect the stability of a credit institution. The presented article allows one to determine what is necessary to understand as reputational risk, why the assessment of reputational risk is of the same importance as the assessment of the stability of a credit institution, and what attention should be paid to the***