

На правах рукописи

Попкова Жанна Георгиевна

**НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА КАК ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО
ПРАВА**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2019

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Научный руководитель: **Тютин Денис Владимирович,**
кандидат юридических наук, доцент кафедры
финансового права ФГБОУ ВО «Российский
государственный университет правосудия»

Официальные оппоненты: **Хаванова Инна Александровна,**
доктор юридических наук, профессор Департамента
налоговой и таможенно-тарифной политики ФГБОУ
ВО «Финансовый университет при Правительстве
РФ»

Демин Александр Васильевич,
доктор юридических наук, доцент, профессор
кафедры коммерческого, предпринимательского и
финансового права ФГАОУ ВО «Сибирский
федеральный университет»

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «**Московский государственный
юридический университет имени О. Е. Кутафина
(МГЮА)**»

Защита диссертации состоится «21» мая 2019 года в 14:00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российского государственного университета правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российского государственного университета правосудия» по адресу: <https://rgup.ru/?mod=pages&id=5881>.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2019 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Мигачева Е.В.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоговая выгода, как относительно новый институт отечественного налогового права, концептуально был предопределен в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и в соответствующей практике его применения по отношению к конкретным налогам. В настоящее время данный институт регламентирован статьей 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». То, что указанная статья одновременно предусматривает несколько разновидностей норм права, подтверждается, в том числе, позицией С.Г. Пепеляева: ее часть первая, по сути, посвящена вопросу налогового мошенничества, а в части второй статьи описана ситуация, когда у лица есть хозяйственная цель, но она для максимизации финансового результата достигается обходом норм налогового законодательства¹.

Соответствующие положения остаются исключительно актуальным как для теоретических исследований, так и для практического применения, что подтверждается, в частности, позицией Ю.А. Крохиной: проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика, установление деловой цели в его деятельности, добросовестности в его поведении и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой минимизации является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налоговом законодательстве России и зарубежных стран².

Кроме того, с точки зрения Е.Г. Васильевой, проблема налоговой выгоды не случайно находится в центре интересов профессионального сообщества. Говоря о существовании налоговой выгоды, в большинстве случаев речь идет о налоговой оптимизации, с которой любой налогоплательщик сталкивается ежедневно, поэтому актуальность данной темы является безусловной³.

Так, с применением справочно–правовых систем можно получить данные о том, что более половины судебных актов Верховного Суда Российской Федерации, принятых в 2016 году и позднее, в которых

¹ Интервью Сергея Пепеляева журналу «Законодательство» // URL: <https://www.pgplaw.ru/news/article/an-interview-with-sergey-pepeliaev-journal-legislation> (дата обращения 10.09.2018)

² Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., ЮСТИЦИЯ, 2019. – С. 235.

³ *Васильева Е.Г.* Налоговая выгода: монография – М.: Юрлитинформ, 2015. – С. 4.

рассматриваются права налогоплательщиков на вычеты по налогу на добавленную стоимость и на расходы по налогу на прибыль организаций, мотивированы, в том числе, ссылками на Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В современной научно–практической литературе, посвященной налоговым спорам, как правило, выделяется раздел, систематизирующий судебную практику по спорам, связанным с обоснованностью получения налогоплательщиком налоговой выгоды и презумпцией добросовестности⁴. Одновременно можно отметить, что Постановление о налоговой выгоде достаточно редко применяется в практике судов общей юрисдикции⁵.

Конституционный Суд Российской Федерации в своей практике также учитывает наличие налоговой выгоды, как сформировавшейся судебной концепции. В частности, по проблеме так называемого «дробления бизнеса» в 2017 году было принято Определение от 4 июля 2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 – 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации», мотивированное, в том числе, указанным Постановлением Пленума ВАС РФ.

При этом, с точки зрения В.Д. Зорькина, большим шагом вперед в свое время стало принятие постановления Пленума о налоговой выгоде, позволившего отойти от активного применения термина «добросовестность» и предложившего критерии определения ситуаций, которые могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и являться основанием для доначисления налоговых обязательств⁶.

Введение с 19 августа 2017 г. статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», как представляется, не внесло существенных корректив в регламентацию налоговой выгоды, поскольку, как это следует из ряда публикаций, современное правовое регулирование не предлагает ничего

⁴ См.: Налоговые споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: научно–практическое пособие / под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2016.

⁵ См.: *Чураев А.В., Цинделиани И.А.* Налоговые споры в практике судов общей юрисдикции: научно–практическое пособие – М.: РГУП, 2016; Постановление Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 8-ПВ15; Решение ВС РФ от 1 февраля 2016 г. № АКПИ15-1383; Апелляционное определение ВС РФ от 12 мая 2016 г. № АПЛ16-124.

⁶ *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 271.

нового по сравнению с выработанной ВАС РФ более десяти лет назад доктриной необоснованной налоговой выгоды⁷. Соответственно, статья 54.1 НК РФ сохраняет преемственность с положениями Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

Главной отличительной особенностью налоговой выгоды является то, что соответствующие положения правового института и практика их применения существенно влияют на права налогоплательщиков на налоговые вычеты (расходы), и, следовательно, на сумму налога, подлежащую уплате в бюджет (возмещению из бюджета). Таким образом, налоговую выгоду следует рассматривать как важнейший финансово–правовой институт обеспечения устойчивости финансовой системы государства. Раскрытие института налоговой выгоды позволит повысить правовую определенность при разрешении налоговых споров, а также степень доверия налогоплательщиков к закону и к действиям государства.

Степень научной разработанности темы исследования.

Налоговая выгода неоднократно выступала в качестве объекта научного изучения. В частности, различные аспекты налоговой выгоды и общие вопросы злоупотреблений в налоговом праве рассматривали такие авторы, как Арора Е.А., Артюх А.А., Бациев В.В., Белов В.А., Брызгалин А.В., Будылин С.Л., Васильева Е.Г., Гусева Т.А., Демин А.В., Занкин Д.Б., Запольский С.В., Зарипов В.М., Зорькин В.Д., Иванов А.А., Калашникова Э.Л., Карасева М.В., Климовский Р.В., Медведев А.Н., Овсянников С.В., Пепеляев С.Г., Политов Д.В., Разгильдеев А.В., Савсерис С.В., Сасов К.А., Тютин Д.В., Хаванова И.А., Цветков И.В., Цыганков В.В., Щекин Д.М. Однако научный интерес указанных специалистов был сосредоточен, главным образом, на отдельных аспектах налоговой выгоды.

Вместе с тем, в финансово–правовой науке и науке налогового права категория налоговой выгоды с точки зрения ее соотношения с категорией злоупотреблений в налоговом праве, а также классификации наиболее значимых споров с применением указанного правового института самостоятельным предметом исследования до сих пор не была.

Цель исследования состоит в разработке и обосновании теоретических и практических положений, адекватных современному уровню развития правовой науки, характеризующих институт налоговой выгоды, одновременно как способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями и как совокупность правил, обеспечивающих права налогоплательщиков и

⁷ Савсерис С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. – 2017. – № 8. – С. 9, 10.; Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

публично–правовых образований, а также возможные направления их развития в теории и на практике, что позволит усовершенствовать законодательство о налогах и сборах и практику применения последнего в части обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Для достижения указанной цели предпринимается решение следующих **задач**:

- исследовать основные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями в современной правовой системе для определения значения судебных концепций, направленных на борьбу с ними;

- осуществить ретроспективный анализ института налоговой выгоды, в том числе выявить и изучить этап формирования концепции добросовестности налогоплательщика;

- рассмотреть соответствующие современным достижениям отечественной правовой науки подходы к принципу добросовестности в соотношении с его частным проявлением – добросовестностью налогоплательщика;

- исследовать общие вопросы правовых последствий квалификации деяния как злоупотребления правом (недобросовестного поведения);

- проанализировать проблему неопределенности в налоговом праве и способы ее разрешения, изучить доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям;

- изучить теоретические подходы к понятиям добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды;

- провести анализ правоприменительной практики высших судебных инстанций, применяющих институт налоговой выгоды;

- рассмотреть особенности института налоговой выгоды применительно к различным правовым конструкциям таких налогов как налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и других;

- исследовать современные варианты нормативного закрепления концепций, противодействующих налоговым злоупотреблениям.

Объектом исследования выступают общественные отношения, урегулированные налоговым правом, а именно положениями, регламентирующими способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями, в том числе институтом налоговой выгоды, особым образом определяющим систему прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

Предметом исследования выступают нормы законодательства о налогах и сборах, регламентирующих отношения, возникающие в процессе финансово–правового регулирования налоговой выгоды, научно–теоретические исследования ученых, посвященные исследуемой

проблематике, материалы правоприменительной практики налоговых и судебных органов.

Нормативными источниками диссертации являются нормы национального и международного права. Среди исследованных документов: Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы, а также иные правовые акты, имеющие отношение к исследуемой проблематике.

Эмпирическая основа исследования состоит из результатов изучения постановлений и определений Конституционного Суда Российской Федерации (55), постановлений пленумов и президиумов Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (65), определений ВАС РФ и определений судебных коллегий ВС РФ (25), актов Европейского суда по правам человека (4), актов исполнительных органов государственной власти (11), иных материалов судебной практики и их обобщения (14).

Теоретической основой исследования выступают положения об институте налоговой выгоды и о злоупотреблениях в налоговом праве, содержащиеся в научных работах, в том числе, таких российских и зарубежных ученых, как Артюх А.А., Баринов А.С., Бациев В.В., Белов В.А., Брызгалин А.В., Будылин С.Л., Васильева Е.Г., Гаджиев Г.А., Гусев А.М., Гусева Т.А., Демин А.В., Занкин Д.Б., Запольский С.В., Зарипов В.М., Зорькин В.Д., Иванов А.А., Калашникова Э.Л., Климовский Р.В., Ковалев П.Н., Кривошеев И.А., Кучеров И.И., Кучерявенко Н.П., Ларо Д., Медведев А.Н., Мигачева Е.В., Мирзоев Ю.С., Нагорная Э.Н., Никифоров А.А., Овсянников С.В., Пепеляев С.Г., Поветкина Н.А., Политов Д.В., Попов П.А., Попова И.Ю., Радченко С.Д., Разгильдеев А.В., Рекцигель Ш., Савсерис С.В., Сасов К.А., Тарибо Е.В., Тимаев З.И., Тютин Д.В., Фомина Н.А., Хаванова И.А., Хаменушко И.В., Цветков И.В., Цинделиани И.А., Цыганков В.В., Щекин Д.М. и др.

Вопросы злоупотреблений в праве, а также взаимосвязанные в рамках настоящей работы проблемы, в существенной степени разработаны в теории государства и права, а также в гражданском праве и в иных науках, теоретической основой исследования стали, в том числе, работы таких отечественных и зарубежных ученых, как Агарков М.М., Алекси Р., Бабаев В.К., Барак А., Баринов А.С., Бертельс Ж.-Л., Брагинский М.И., Будылин С.Л., Витрянский В.В., Власенко Н.А., Волков А.В., Денисова А.В., Дюги Л., Емельянов В.И., Ершов В.В., Ильин А.В., Ильин И.А., Кардозо Б.Н., Кельзен Г., Коновалов А.И., Корнев В.Н., Крусс В.И., Леви Э.Х., Лукашева Е.А., Маковская А.А., Маковский А.Л., Малахов В.П., Наумов А.В., Новиков В.В., Новицкий И.Б., Новоселова Л.А., Остром Э., Панеях Э.Л., Познер Р.А., Попова И.Ю., Савчук С.В., Сарбаш С.В.,

Скловский К.И., Скурко Е.В., Соловьев В.С., Тимофеев Е.А., Тимофеев Е.В., Трубецкой Е.Н., Флетчер Дж., Хабриева Т.Я., Церковников М.А., Черданцев А.Ф., Шайо А., Шахрай С.М., Ширвиндт А.М. и др.

Методологическую основу исследования составили общенаучные (анализ, синтез, описание, системный) и частнонаучные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой) и иные.

Метод анализа позволил переосмыслить методологические аспекты и теоретико-концептуальные подходы к понятию налоговой выгоды, сформулировать и уточнить некоторые его особенности. Системный подход способствовал раскрытию целостного, концептуального характера налоговой выгоды. Применение формально-юридического метода позволило проанализировать действующее законодательство Российской Федерации и практику его применения в сфере налоговых правоотношений, касаясь прав налогоплательщика на налоговую выгоду. Сравнительно-правовой метод нашел применение при сопоставлении налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика. Применение историко-правового метода дало возможность выявить основные этапы становления и развития института налоговой выгоды.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что по результатам комплексного анализа налоговой выгоды, с учетом современных достижений правовой науки, предлагается авторское обоснование налоговой выгоды как правового института, с модификацией подходов к его содержанию, применительно к различным налогам. В работе осуществлена попытка расширения научно-правовых представлений о налоговой выгоде, которая представлена одновременно как способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями, а также как инструмент противодействия необоснованным нарушениям прав налогоплательщиков со стороны налоговых органов.

На защиту выносятся следующие **новые положения и положения, содержащие элементы новизны**:

1. На основе проведенного исследования выявлено, что существует два основных способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями: введение в национальное правовое регулирование норм, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, в том числе путем их прямого запрета; а также введение и модификация судебных концепций, предполагающих зависимость итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судебного усмотрения. Одной из таких отечественных судебных концепций является концепция необоснованной налоговой выгоды.

2. Налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от

соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, и т.д.). Недобросовестное поведение является более широким понятием, чем злоупотребление правом, поскольку оно может иметь место и в сферах, не урегулированных правом. Рассмотрение презумпции добросовестности, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, моделей (известным сторонам процесса), на соответствие которым и производится оценка поведения соответствующего лица. При этом, согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении.

3. Исходя из свойств права, как социального регулятора, можно говорить либо о большей, либо о меньшей степени правовой определенности (либо, равнозначно – о большей, либо меньшей степени правовой неопределенности). В силу особенностей организации и работы суда, правовая неопределенность (степень правовой неопределенности), при итоговом решении проблемы в суде, преимущественно будет трактоваться в пользу либо одной, либо другой стороны спора. Иными словами, правовая неопределенность (отрицательные последствия правовой неопределенности) фактически перелagается на ту, либо на иную сторону спора. В рассматриваемой концепции добросовестности налогоплательщика (как, впрочем, и института налоговой выгоды), отрицательные последствия правовой неопределенности перелagаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган.

4. В результате исследования выявлено противоречие между судебной практикой, применяющей судебные концепции, направленные против злоупотреблений в налоговых правоотношениях, с пунктом 7 статьи 3 НК РФ. В указанной норме, исходя из правовых позиций КС РФ, закреплена презумпция добросовестности налогоплательщика и эта презумпция опровержима. Соответственно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется пункт 7 статьи 3 НК РФ, т.е. они не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах.

5. Налоговая выгода является институтом налогового права, система норм которого регулирует качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений, связанных с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога. Данный правовой институт является сложным, и состоящим из таких субинститутов как: субинститут налоговой выгоды по НДС, субинститут налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций, субинституты налоговой выгоды по иным налогам. Основные положения института

налоговой выгоды сформулированы в статье 54.1 НК РФ и не включают регулирование возмещения налога из бюджета. Следует полагать, что на практике статья 54.1 НК РФ будет применяться и к возмещению косвенных налогов, поскольку экономическая сущность возмещения не имеет принципиальных отличий от уменьшения налоговой базы (суммы налога к уплате).

Данный подход к налоговой выгоде позволит в большей степени учесть особенности развития современного налогового права, усилить защиту прав добросовестных налогоплательщиков и обеспечить снижение возможностей налоговых злоупотреблений.

6. Вследствие значимых отличий в правовом регулировании отдельных налогов институт налоговой выгоды не может единообразно применяться по отношению ко всем налогам. Налоговая выгода, с учетом современной судебной практики, применима не только к вопросам наличия у налогоплательщика права на использование налоговых льгот и вычетов, но и к любым возможным вариантам занижения налоговой базы, в том числе к занижению цен при продаже товаров (работ, услуг). Указанные особенности института налоговой выгоды позволяют разграничить его с добросовестностью налогоплательщика, поскольку вопросы исполнения обязанности по уплате налога через банки, урегулированные в статье 45 НК РФ, с учетом добросовестности налогоплательщика, практически не имеют различий применительно к каким-либо налогам.

7. В работе обосновано, что положения института налоговой выгоды состоят в определенном противоречии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в случаях неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг, сырья), при их фактическом приобретении налогоплательщиком. Указанная норма НК РФ обязывает налоговые органы вменить налогоплательщику расходы (вычеты) на приобретение по данным об иных аналогичных налогоплательщиках, а в существенном объеме судебной практики, основанной на необоснованной налоговой выгоде, налогоплательщик полностью лишается права на ее получение по соответствующим хозяйственным операциям.

8. Следующее из судебной концепции налоговой выгоды и практики ее применения требование должной осмотрительности налогоплательщика может прямо противоречить закреплённому в статье 54.1 НК РФ, регламентирующей применение института налоговой выгоды, требованию о четкой идентификации поставщика товаров (работ, услуг, сырья). Обязательная идентификация поставщика действует безотносительно к тому, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность: если товар (работу, услугу, сырье) фактически поставил не тот поставщик, который указан в документах, право на налоговую выгоду отсутствует.

9. Статья 54.1 НК РФ, регламентирующая применение института налоговой выгоды, имеет обратную силу, т.к. законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения о назначении которых вынесены после ее вступления в силу. Нет оснований утверждать, что обратная сила указанной статьи ухудшает положение налогоплательщиков. Ни в научной литературе, ни в уже сформированной судебной практике нет примеров, применительно к конкретному налогу, когда ранее налогоплательщик однозначно мог учитывать расходы (применять вычеты, льготы), а после вступления в силу нового правового регулирования – нет.

Теоретическая значимость положений и выводов диссертационного исследования состоит в том, что в них проанализировано содержание, развитие и основные особенности института налоговой выгоды, а также исторически предшествовавшей ему концепции налоговой выгоды. В частности, выявлены его противоречия с рядом положений НК РФ, вследствие чего необходимо дальнейшее совершенствование института налоговой выгоды. Теоретические положения и выводы, сформулированные в результате исследования, направлены на развитие российского налогового и финансового права и могут быть использованы для дополнительной проработки отдельных аспектов борьбы с налоговыми злоупотреблениями и недопущения при этом необоснованных нарушений прав налогоплательщиков и иных частных субъектов.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования предложений и результатов исследования в деятельности налогоплательщиков (их представителей), налоговых органов и судов, рассматривающих налоговые споры; в научно-исследовательской деятельности по налоговому праву и в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право».

Степень достоверности и апробация результатов исследования определяется актуальностью темы работы, поставленными целями и решенными задачами, определением объекта и предмета исследования, большим перечнем использованных источников, эмпирической базой. Диссертация подготовлена, рассмотрена и обсуждена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (РГУП).

Основные теоретические положения и практические выводы диссертации опубликованы в специализированных изданиях ВАК, а также в тематических сборниках международных научно-практических конференций.

С докладами и участием в дискуссиях по тематике диссертации автор участвовала в следующих конференциях: Всероссийская научно–

практическая конференция «Государство и право в изменяющемся мире» (г. Н.Новгород, 2017, 2018); Международная научно–практическая конференция «Современное российское право: взаимодействие науки, нормотворчества и практики» (г. Москва, 2017); Всероссийская научно–практическая конференция «Актуальные вопросы контроля и надзора в социально–значимых сферах деятельности общества и государства» (г. Н.Новгород, 2016, 2017, 2018), Международная научно–практическая конференция «Финансовое право в XXI веке: современное состояние и перспективы развития (г. Москва, 2017); XV Международная научно–практическая конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» (г. Москва, 2018), Международная научно–практическая конференция «Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (г. Москва, 2018).

Кроме того, автором были доложены основные выводы диссертации на заседаниях кафедры государственно–правовых дисциплин Приволжского филиала РГУП (Нижний Новгород).

Основные результаты научного исследования внедрены в учебный процесс кафедры государственно–правовых дисциплин Приволжского филиала РГУП (Нижний Новгород), ФГАОУВО «ННГУ им. Н.И. Лобачевского» и используются при проведении лекционных, семинарских и практических занятий по соответствующим темам учебных дисциплин «Налоговое право» и «Финансовое право».

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались в деятельности Арбитражного суда Волго–Вятского округа, Управления Федеральной налоговой службы России по Нижегородской области.

Соответствие паспорту специальности. Содержание диссертации соответствует паспорту специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право, а именно, в том числе, пункту 2.5 «Налоговые правоотношения: особенности и их виды. Субъекты налоговых правоотношений. Налогоплательщики и налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений. Их права и обязанности» и пункту 2.23 «Обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц».

Структура диссертации. Структурная организация работы обусловлена логикой заявленной проблематики и включает введение, две главы, объединяющие семь параграфов и заключение.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** автором обосновывается актуальность темы исследования, описывается ее степень научной разработанности. Кроме того, определяются цель и задачи исследования, его объект и предмет. Описываются нормативные источники, эмпирическая и теоретическая основы работы, определяются ее научная новизна. Формулируются основные положения, выносимые на защиту. Приводятся сведения о теоретической, практической значимости работы, а также о степени достоверности и апробации результатов исследования, о структуре диссертации.

Первая глава «Добросовестность в налоговых правоотношениях» представлена четырьмя параграфами.

В **первом параграфе** «Добросовестность налогоплательщика в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации» автор исследует исторические аспекты концепции добросовестности налогоплательщика, фактически выработанной в 1998 году КС РФ и впоследствии развитой им, а также ставшей предшественником института налоговой выгоды. При наличии двух основных способов борьбы с налоговыми злоупотреблениями: ведение в законодательство норм, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, в том числе путем их прямого запрета; а также введение судебных доктрин (концепций), предполагающих зависимость итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судьейского усмотрения, в отечественной правовой системе второй способ приобрел особое значение. Анализ ряда актов КС РФ и научно–практических комментариев к ним, с учетом их принятия в период финансово–экономического кризиса, начавшегося в 1998 году, а также в условиях вступления в силу с 1 января 1999 г. Части I НК РФ, позволил прийти к выводу о том, что изначально возникший в рамках исследования вопроса о признании налогоплательщика исполнившим обязанность по уплате налога, институт добросовестности налогоплательщика впоследствии получил дальнейшее развитие и совершенствование (расширение) – применение права на вычеты по НДС также было поставлено КС РФ в зависимость от добросовестности налогоплательщика.

Во **втором параграфе** «Добросовестность налогоплательщика как отражение общеправового принципа добросовестности» рассматриваются соответствующие современным достижениям отечественной правовой науки подходы к принципу добросовестности в соотношении с его частным проявлением – добросовестностью налогоплательщика. Особый акцент сделан на том, что степень реального презюмирования добросовестности

(законности) деяния членов сообщества, которая характеризует как конкретное общество, так и в целом государство, является необходимым условием для прогрессивного развития сообщества.

Относительно распространенное поведение, являющееся индивидуально рациональной стратегией (в том числе «агрессивное» налоговое планирование» и т.д.), в итоге могут привести к коллективным иррациональным результатам (соответственно – увеличение налогового бремени на всех плательщиков, в том числе через ужесточение контрольной деятельности налоговых органов и введение новых налогов). При этом, обобщенные понятия добросовестности (как и нравственности) имеют правовое значение, но находятся вне права; законодатель молчаливо предполагает, что правоприменитель осведомлен об их содержании. Исследование позволило заключить, что традиционно упоминаемый в отечественной правовой литературе принцип законности не может избежать его дополнения неправовыми элементами и предлагается со следующей формулировкой: требование добросовестного соблюдения всеми субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах, в том числе с учетом тех целей, которые преследовал законодатель, принимая соответствующий закон.

С учетом того, что вопросы добросовестности традиционно имеют существенную степень разработанности в отечественном гражданском праве, рассмотрены основные особенности возможных злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, применительно к тому, что налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, и т.д.). В целом отмечается, что рассмотрение презумпции добросовестности, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, моделей (известных сторонам процесса), на соответствие которым и производится оценка поведения соответствующего лица. При этом добросовестность может применяться как в объективном значении, как известное внешнее мерило, так и в субъективном смысле, как извинительное незнание конкретного субъекта о фактах, имеющих юридическое значение.

В третьем параграфе «Развитие концепции добросовестности налогоплательщика в практике высших судебных органов и границы его применения» автором рассмотрены основные результаты развития указанной концепции. В частности, акцент сделан на том, что общий вопрос правовых последствий квалификации деяния, как злоупотребления правом (недобросовестного поведения) является непростым и может разрешаться различными способами (как законодателем, так и правоприменителем). Среди примеров указанных последствий могут быть обозначены такие, как отказ

лицу в судебной защите принадлежащего ему права полностью или частично (практически не применяемый в российском налоговом праве); штрафные меры (прямо в отечественном налоговом праве не установлены); признание лица не имеющим того права, которым он злоупотребил (презумпциями о моменте и факте уплаты налога, на использование налоговых льгот, расходов, вычетов и специальных налоговых режимов и т.д.). Последний вид правовых последствий представляет собой правосстановительные меры, применяемые специально уполномоченным органом государственной власти (в общем случае – налоговым органом) и, по существу, заключающиеся в истребовании у налогоплательщика денежных средств (неуплаченного налога, излишне возмещенного косвенного налога). При этом в отечественной практике дополнительно к истребуемому налогу обычно применяются и истребуются пени и санкции за неуплату налога, но данные дополнительные обременения зависят от признания плательщика недобросовестным лишь опосредованно. В рамках развития концепций добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды судебной системой выработано правило, в соответствии с которым совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

В четвертом параграфе «Неопределенность в налоговом праве и способы ее преодоления: доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям» рассмотрены специальные судебные доктрины, выработанные мировой (в основном – западной) практикой и применяемые судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов. В числе наиболее известных описаны доктрины «существо над формой» (equity above the form), «деловой цели» (business purpose) и «сделки по шагам» (step transactions). Несмотря на распространенность данных инструментов борьбы с налоговыми злоупотреблениями, существенно то, что как отечественные, так и зарубежные специалисты высказывают сомнения в их достаточной правовой определенности и взаимной независимости. По данной причине прямой «перенос» рассматриваемых судебных доктрин в отечественную практику, без учета особенностей национальной правовой системы, практики и менталитета, может принести больше вреда, чем пользы. По этим же соображениям, как отечественная судебная концепция «добросовестности налогоплательщика», так и зарубежные судебные доктрины, не дают частным субъектам достаточной степени правовой определенности и предполагают существенное значение судебной оценки, которая может иметь место уже после осуществления налогоплательщиком налоговозначимой деятельности и

самостоятельного определения ее результатов. Однако изложенное не означает, что определенные элементы зарубежных доктрин не могут быть использованы в России. Кроме того, практика принятия отечественными высшими судами решений, обобщающих толкование законодательных норм в целях унификации правоприменения и воспрепятствования злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков для соблюдения баланса частных и публичных интересов, идет в русле мировой практики, в том числе стран, имеющих больший по сравнению с Россией опыт функционирования в условиях рыночной экономики.

При этом, в процессе совершенствования налогового законодательства может проявиться следующий эффект: стремление законодателя к высокой степени правовой определенности в налоговом праве одновременно может породить больше возможностей для налоговых злоупотреблений. Другое следствие – при росте числа налоговых злоупотреблений законодатель (либо высшие судебные органы) могут целенаправленно снизить степень правовой определенности именно для борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Введение судебных концепций (доктрин) может быть осуществлено именно для снижения степени правовой определенности тех норм, которыми относительно массово стали злоупотреблять налогоплательщики. Нельзя не заметить, что требование правовой определенности (а, следовательно, и принцип законности) вполне могут стать в конкретной ситуации предметом «балансировки», особенно если четко сформулированные нормы права используются в целях, противоречащих их назначению.

При этом, низкая степень правовой определенности, следует полагать, ставит под существенное сомнение саму возможность поддержания доверия граждан к закону и действиям органов государственной власти, и, в итоге, снижает перспективы эффективного развития общества. Кроме того, очевидно, что снижение степени правовой определенности не является и не может являться единственно возможным способом борьбы со злоупотреблениями в праве. Наоборот, продуманная конструкция норм права, исключая относительно массовые злоупотребления, является приоритетным вариантом такой борьбы.

С учетом изложенного сделан вывод, что в тех странах, в которых приоритет в борьбе с налоговыми «схемами» отдается оперативному внесению поправок в законодательство, следует ожидать и более активного применения судами коллизионных норм – «аналогов» статьи 2 Конституции РФ (пункта 7 статьи 3 НК РФ). В тех же странах, в которых приоритет отдается судебным доктринам (в том числе в России), число судебных споров, разрешенных на основании указанных норм, не может быть существенным.

Вторая глава «Правовой институт налоговой выгоды» включает в себя три параграфа.

В первом параграфе «Институт налоговой выгоды в системе налогового права» отмечается, что правовой институт традиционно рассматривается в отечественной юридической науке, как относительно небольшая, устойчивая система норм права, регулирующих качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений. Если правовой институт регламентирует один правовой вопрос, то он обычно обозначается, как простой правовой институт. Если же институт может быть условно разделен на более мелкие, но относительно самостоятельные образования (субинституты), то его можно считать комплексным (сложным).

С этой точки зрения, возможно рассмотрение налоговой выгоды, как правового института, который в настоящее время сформирован из положений статьи 54.1 НК РФ, совокупность норм которой соответствует вышеприведенным признакам правового института, и, в частности, регулирует качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений, связанных с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога (общие предписания пункта 1 статьи 54.1 НК РФ). Кроме того, правовой институт налоговой выгоды является сложным, и, по меньшей мере, состоящим из таких субинститутов, как: субинститут налоговой выгоды по НДС, субинститут налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций, субинституты налоговой выгоды по иным налогам. При этом, общие положения относительно налоговой выгоды предусмотрены в статье 54.1 НК РФ и конкретизируются на уровне отдельных глав Части II НК РФ и соответствующей судебной практики.

С учетом того, что затруднительно привести пример какого-либо налога, в котором налогоплательщик вообще не может влиять на налоговую базу (сумму налога) с целью ее уменьшения, институт налоговой выгоды применим ко всем установленным налогам, но для некоторых налогов он является значительно более актуальным (в основном, для налогов, предполагающих их исчисление с учетом двух и более взаимосвязанных компонентов (НДС – величина реализации и вычеты; налог на прибыль организаций – доходы и расходы, и т.д.).

Значимым обстоятельством является то, что налоговая выгода, как относительно новый институт отечественного налогового права, концептуально был предопределен в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и в соответствующей практике его применения по отношению к конкретным налогам. Данное Постановление Пленума ВАС РФ стало результатом существенной предварительной работы; первоначально речь шла о проекте Информационного письма Президиума ВАС РФ, в

котором предлагалось также разъяснить правовые последствия уплаты налога с использованием «проблемных» банков. Однако ВАС РФ, создавая собственную и независимую концепцию, не мог не внести в нее значимых отличий от концепции «недобросовестности налогоплательщика», вследствие чего итоговый документ подобных положений не содержит. При этом, поскольку объем разъяснений Постановления Пленума о налоговой выгоде существенно больше объема разъяснений КС РФ, касающихся концепции «недобросовестности налогоплательщика», его принятие сыграло значимую роль в повышении правовой определенности в сфере противодействия налоговым злоупотреблениям.

Во **втором параграфе** «Применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов» рассмотрена соответствующая практика, что позволило условно выделить нескольких относительно обособленных исторических этапов: 2006 год – 2010 год – 2017 год – настоящее время.

Практика применения рассматривалась по отношению к конкретным налогам, с учетом их различных правовых конструкций, в основном НДС и налог на прибыль организаций. Установлено то, что конкретным «ориентиром» при решении проблем прав на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций в определенном периоде времени могло быть вовсе и не Постановление Пленума о налоговой выгоде, а иные судебные акты. Кроме того, учитывались неформальный (формальный) подходы к доказыванию некоторых фактов, имеющих существенное юридическое значение, а также к тому, какие именно факты имеют юридическое значение в данной категории споров. Данный способ исследования позволил заключить, что несмотря на то, что принятие Постановления Пленума о налоговой выгоде в основном ориентировало суды на неформальные подходы в разрешении споров, касающихся налоговой выгоды, после введения данной концепции в практику имело место и принятие судебных актов с исключительно формальным подходом (Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 по делу «Кестрой-1»), который был преодолен в практике 2010 года (в том числе Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 по делу «Лизинговая компания малого бизнеса» и от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу «Муромский стрелочный завод»). Практика по делу «Кестрой 1» фактически дала налоговым органам простой и формальный инструмент в сфере налоговой выгоды, а именно в решении проблем доначисления налога на прибыль организаций (иных подоходных налогов с «расходной» частью) и НДС по результатам контрольной работы. Для такого доначисления фактически следовало иметь один документ – «отказные» письменные показания лица, числящегося руководителем организации–поставщика. С учетом правовой позиции

Президиума ВАС РФ, данный документ был для налогового органа в суде достаточным доказательством отсутствия у проверенного налогоплательщика прав на расходы (вычеты). Практика 2010 года в основном преодолела данный подход, суды были ориентированы ВАС РФ на установление того, произошла ли фактическая поставка спорного товара (работы, услуги, сырья) от поставщика, указанного в документах контролируемого налогоплательщика. Указанный подход впоследствии был развит, но в целом сохраняется и в настоящее время в практике ВС РФ.

Кроме того, значимые разъяснения были осуществлены в Определении ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920 (по делу «Деловой центр Минаевский»). Указанный судебный акт истолковал Постановление Пленума о налоговой выгоде таким образом, что при определенных условиях не исключается контроль территориальными налоговыми органами реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) на предмет соответствия применимых цен рыночному уровню (и, соответственно, доначисления налогов с реализации исходя из рыночных цен).

В 2017 году была введена статья 54.1 НК РФ, нормативно оформившая институт налоговой выгоды, что ознаменовало очередной этап ее развития.

В третьем параграфе «Нормативное закрепление концепций, противодействующих налоговому злоупотреблению» изучается современное правовое регулирование, осуществленное в статье 54.1 НК РФ, с учетом релевантного зарубежного опыта и предшествующей судебной практики.

Значимым обстоятельством является то, что зарубежные правовые конструкции, закрепленные в законодательстве и противодействующие налоговому злоупотреблению, имеют определенное сходство с положениями статьи 54.1 НК РФ, а также соотносятся с позицией отечественных высших судебных органов, изложенной в том числе в упомянутом Определении ВС РФ по делу «Деловой центр Минаевский»: совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Анализ нового российского правового регулирования позволил прийти к выводу, что положения статьи 54.1 НК РФ никаких принципиальных нововведений в правовую систему России не внесли. Подходы, закрепленные в нормах данной статьи, уже сформировались в судебной практике. Фактически здесь имеет место та же модифицированная доктрина «деловой цели» (в иной терминологии изложены положения Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

Определенной проблемой является то, что статья 54.1 НК РФ имеет обратную силу, т.к. законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения о назначении которых

вынесены после 19 августа 2017 г. Однако нет оснований утверждать, что обратная сила указанных норм ухудшает положение налогоплательщиков.

В **заключении** автором подводятся итоги диссертационного исследования, формулируются ключевые положения и выводы, вырабатываются научно-обоснованные рекомендации по совершенствованию действующего законодательства.

Основные положения диссертации изложены в следующих научных публикациях автора:

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, указанных в перечне ВАК Минобрнауки России⁸

1. Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ / Д.В., Тютин, Ж.Г., Попкова // *Налоги и финансовое право* – 2014. - № 10. – С. 108 – 112. - 0,33 п.л./ 0,17 п.л.⁹;
2. Коррекция подходов к институту налоговой льготы в современной практике Верховного Суда РФ / Ж.Г., Попкова // *Право и экономика*. – 2016. – № 10. – С. 68 – 71. – 0,38 п.л.;
3. Налоговая льгота – очередная коррекция? / Ж.Г., Попкова // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 2. – С. 1 – 6. DOI: 10.7256/1812-8688.2017.2.21831. URL: http://e-notabene.ru/pnn/article_21831.html - 0,34 п.л.;
4. Облагаемая «маска» / Ж.Г., Попкова // *Вестник Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского*. – 2017. – № 4. – С. 132 –138. – 0,56 п.л.;
5. Добросовестность налогоплательщика и «проблемные» банки: история повторяется / Ж.Г., Попкова // *Вестник арбитражной практики*. - 2018. - № 1. - С. 29-37. – 0,78 п.л.;
6. Проблема определения судебного акта Верховного Суда РФ как практикообразующего / Ж.Г., Попкова // *Налоговед*. -2018. - № 6. - С. 25-30. – 0,2 п.л.;
7. Статья 54.1 НК РФ, налоговая льгота и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия /Ж.Г., Попкова // *Вестник арбитражной практики*. - 2018. - № 5. - С. 62-72. – 0,89 п.л.

Иные публикации

8. Новое в судебном контроле в сфере трансфертного ценообразования / Ж.Г., Попкова // *Материалы 2 Всероссийской научно-*

⁸ В перечне ВАК Минобрнауки России до 28.12.2018

⁹ № 1316 в Перечне-2010 ВАК Минобрнауки России до 01.12.2015

практической конференции «Актуальные вопросы контроля и надзора в социально-значимых сферах деятельности общества и государства». – Н.Новгород. - 2016. – С. 170 – 175 – 0,28 п.л.;

9. Повышение статуса «отказных» определений Экономической коллегии Верховного Суда РФ через обобщение практики ФНС России / Ж.Г., Попкова // Материалы 3 Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы контроля и надзора в социально-значимых сферах деятельности общества и государства. - Н.Новгород. - 2017. - С. 219-224 – 0,37 п.л.;

10. Эволюция подходов к «дроблению» бизнеса в развитии концепции налоговой выгоды /Ж.Г., Попкова // Финансовое право в XXI веке: современное состояние и перспективы развития: Материалы Международной научно-практической конференции, Москва, 30 ноября – 1 декабря 2017 года; под ред. И.А. Цинделиани – Москва, РГУП, 2018. – С. 367-374 – 0,42 п.л.;

11. Налоговое право: учебно-методический комплекс. / Д.В., Тютин, Ж.Г., Попкова – ННГУ, 2016 (эл.каталог Фонда электр.образ.ресурсов 1028E.14.15)