

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПРАВОСУДИЯ»

На правах рукописи

ПОПКОВА ЖАННА ГЕОРГИЕВНА

**НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА КАК ИНСТИТУТ
НАЛОГОВОГО ПРАВА**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
кандидат юридических наук
Тютин Денис Владимирович

Москва – 2019

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. Добросовестность в налоговых правоотношениях	17
1.1. Добросовестность налогоплательщика в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации	17
1.2. Добросовестность налогоплательщика как отражение общеправового принципа добросовестности.....	49
1.3. Развитие концепции добросовестности налогоплательщика в практике высших судебных органов и границы ее применения	107
1.4. Неопределенность в налоговом праве и способы ее преодоления: доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям.....	120
Глава 2. Правовой институт налоговой выгоды	155
2.1. Институт налоговой выгоды в системе налогового права.....	155
2.2. Применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов	176
2.3. Нормативное закрепление концепций, противодействующих налоговым злоупотреблениям.....	233
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	244
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ	249
БИБЛИОГРАФИЯ	250

ВВЕДЕНИЕ

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. В том, что положения указанной статьи содержат несколько отдельных групп правил, фактически солидарен и В.В. Бациев².

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

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

² Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований // Закон. – 2018. – № 11. – С. 7, 8.

является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налоговом законодательстве России и зарубежных стран¹.

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 безусловной².

Кроме того, 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 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». По мнению Д.В. Винницкого, нельзя не признать, что большинство, или, по крайней мере, существенная часть разрешаемых российскими арбитражными судами споров по указанным ключевым налогам связаны с применением концепции, которая на протяжении последних 20 лет обозначается в российской правовой системе такими наименованиями, как «налоговая добросовестность / недобросовестность», «обоснованная / необоснованная налоговая выгода», а с 2017 года еще и выражением «превышение пределов осуществления прав в сфере налогообложения» (статья 54.1 НК РФ)³.

В современной научно–практической литературе, посвященной налоговым спорам, как правило, выделяется раздел, систематизирующий

¹ Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., ЮСТИЦИЯ, 2019. – С. 235.

² Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография – М.: Юрлитинформ, 2015. – С. 4.

³ Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. – 2018. – № 11. – С. 46.

судебную практику по спорам, связанным с обоснованностью получения налогоплательщиком налоговой выгоды и презумпцией добросовестности¹. Одновременно можно отметить, что Постановление о налоговой выгоде достаточно редко применяется в практике судов общей юрисдикции².

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 обязательств³.

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» фактически стало частичной кодификацией концепции налоговой выгоды и оформлением

¹ См.: Налоговые споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: научно–практическое пособие / под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2016.

² См.: Чуряев 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.

³ Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 271.

ее в качестве правового института, что подтверждается в ряде публикаций¹. 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., Крохина Ю.А., Медведев А.Н., Овсянников С.В., Пушкарева Н.А., 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.

¹ *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»

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 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 Арора Е.А., 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., Карасева М.В., 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., Фоминова 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., Бержель 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., Панях 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, касаемо 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 (известных 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.

Глава 1. Добросовестность в налоговых правоотношениях

1.1. Добросовестность налогоплательщика в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации

В современной финансово–правовой науке относительно единообразно признается, что значимым предшественником института налоговой выгоды стала выработанная КС РФ концепция добросовестности налогоплательщика.

Так, Т.А. Гусева полагает, что поиск разграничения законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в своем развитии прошел уже несколько этапов: от использования категории «недобросовестный налогоплательщик» до введения в оборот категории «необоснованная налоговая выгода». Термин «недобросовестный налогоплательщик», часто используемый в судебной практике с 1998 по 2005 годы, критиковался за его неопределенность. В основе использования категории «налоговая выгода» уже положен критерий деловой цели сделки, экономическая обоснованность наличия помимо налоговой, хозяйственной цели¹.

На основании позиции Д.В. Тютинина, при рассмотрении принципа презумпции законности деяния, нельзя не отметить концепцию «добросовестности налогоплательщика», фактически созданную КС РФ и длительное время оказывавшую существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско–правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение

¹ Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 135.

КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем»¹. Как полагает ряд авторов, категория «недобросовестность налогоплательщика» была введена в оборот Определением КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О².

В рамках настоящей работы, как представляется, также уместно использовать значение термина «судебная доктрина», предложенное Е.В. Тарибо: в странах своего происхождения и бытования «судебные доктрины» хотя и представляют собой явление более абстрактного порядка, чем прецедент, но используются преимущественно в значении конкретно-прикладного правового инструмента. Под судебной доктриной мы будем рассматривать генеральную линию, универсальный принцип или подход, которым суд неуклонно следует, рассматривая дела определенной категории³. Е.А. Арора, в частности, полагает, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 является примером изложения судебной доктрины по налоговым спорам⁴.

В работе Э.Л. Калашниковой добросовестность налогоплательщика, а также налоговая выгода, обозначены и как судебные доктрины, и как судебные

¹ Тютин Д.В. Налоговое право – М., 2017. [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 19; Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 240; Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 92.

³ Тарибо Е.В. Судебно-конституционная доктрина «факультативности налоговых льгот»: пределы применения // Журнал конституционного правосудия. – 2013. – № 2. – С. 10.; Тарибо Е.В. Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения: Теоретический и практический аспекты: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2005.

⁴ Арора Е.А. Необоснованная налоговая выгода: Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 г.: С комментариями и примерами арбитражной практики – М.: ИндексМедиа, 2007. – С. 10.

концепции¹. По мнению Е.А. Цветковой, одним из инструментов, направленных против незаконного налогового планирования, является применение судами концепции налоговой выгоды. Ее структура неоднородна и содержит несколько самостоятельных, но взаимосвязанных элементов (доктрин)². Е.Г. Васильева обозначает Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, как судебную доктрину, а также говорит о судебной доктрине добросовестного налогоплательщика³.

Следует, однако, заметить, что в академической правовой науке имеют место и иные, весьма убедительные подходы к термину «доктрина», а также к его разграничению с термином «концепция». Так, с точки зрения В.В. Ершова, в литературе, как на русском, так и на английском языке не всегда разграничены понятия «концепция» и «доктрина». С учетом позиции данного ученого, если под концепцией допустимо понимать ведущий замысел, определенный способ понимания, трактовки какого-либо явления; внезапное рождение идеи, основной мысли, то доктрина – устоявшаяся система убедительных и достоверных научных взглядов, получивших признание хотя бы среди большинства научных и практических работников⁴.

Однако, поскольку в рамках объема настоящей работы сложно обеспечить должный теоретический анализ на предмет определения того, является ли добросовестность налогоплательщика в большей степени судебной доктриной, либо концепцией, для ее целей данные термины будут применены в одном значении, соответствующем вышеприведенной позиции Е.В. Тарибо, Э.Л. Калашниковой, Е.А. Цветковой.

Исходя из работы Э.Л. Калашниковой, правоприменительная практика налоговых органов и судов позволяет признать, что судебные концепции

¹ Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2008, – С. 45, 46.

² Цветкова Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике // *Налоги*. – 2017. – № 6. – С. 23 – 26.

³ Васильева Е.Г. *Налоговая выгода: монография* – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 23, 25.

⁴ Ершов В.В. Верховенство права – концепция или доктрина? // *Российское правосудие*. – 2014. – № 6. – С. 11, 16.; Ершов В.В. Правовое государство – концепция или доктрина? // *Российское правосудие*. – 2015. – № 1. – С. 11, 12.

являются важнейшими источниками оценки правомерности действий налогоплательщика и фактически регулируют его налоговые права и обязанности¹.

Основываясь на мнении О.Ю. Сомина², акты высших судебных органов могут содержать системы позиций, которые фактически используются судьями нижестоящих судов при разрешении конкретных дел. При этом, общеизвестные (опубликованные) системы правовых позиций для судей, влияющие на результат рассмотрения некоторых споров, не могут одновременно не влиять на соответствующую группу общественных отношений и не учитываться иными субъектами права.

Исходя из позиции КС РФ³, вытекающее из статьи 127 Конституции РФ правомочие высшего судебного органа давать разъяснения по вопросам судебной практики направлено на поддержание единообразия в толковании и применении норм права арбитражными судами и является одним из элементов конституционного механизма охраны единства и непротиворечивости российской правовой системы. Осуществление высшим судебным органом этого правомочия объективно не может не основываться на вырабатываемых им правовых позициях, содержащих толкование разъясняемых положений законодательства.

Особый интерес представляет пункт 2 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: подлежит применению обычай как зафиксированный в каком-либо документе

¹ Калашикова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2008, – С. 46.

² Круглый стол «Допустимость обратной силы постановлений ВАС РФ в свете Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 206.

³ Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» // Вестник Конституционного Суда РФ, 2010, № 2

(опубликованный в печати, изложенный в решении суда по конкретному делу, содержащему сходные обстоятельства, засвидетельствованный Торгово–промышленной палатой Российской Федерации), так и существующий независимо от такой фиксации.

Таким образом, ВС РФ фактически подтвердил то, что решение суда по конкретному делу, содержащему сходные обстоятельства, может быть рассмотрено, как источник права (в данном случае – правового обычая).

Применительно к общим вопросам правовых институтов, можно отметить справедливое мнение А.С. Барина, который, с одной стороны, солидарен с достаточно устойчивой научной позицией о том, что правовой институт следует рассматривать, что сравнительно небольшую, устойчивую группу правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений. С другой стороны, данный автор полагает, что каждой отрасли права присущи свои правовые институты, которые регулируют от одного до нескольких правовых вопросов. Правовой институт описывает один вид общественных отношений, которые отличаются от других определенными особенностями¹. Кроме того, рассматривая проблематику правовых институтов, представляются значимыми результаты отраслевого исследования, проведенного А.В. Денисовой². Рассматривая ряд постановлений Пленума ВС РФ, данный автор приходит к выводу, что они содержат нормы, входящие в содержание определенного уголовно–правового института и существенно его дополняющие. Не менее примечательна позиция Г.А. Гаджиева и К.А. Коваленко: первоначально ЕСПЧ придерживался мнения, что правовая определенность касается только норм законов, однако в деле «Крюслен против Франции» он пришел к выводу, что понятием «закон»,

¹ Барин А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2017. – С. 85, 87.

² Денисова А.В. Системность российского уголовного права: монография – М.: «Юрлитинформ», 2018. – С. 135, 166.

используемым в Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, охватываются как позитивный закон, так и судебная практика¹.

Однако, учитывая традиционный и относительно единообразный подход к правовому институту, как к сравнительно небольшой устойчивой группе правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений, соответствующие судебные доктрины скорее закладывают концептуальные основы для совершенствования правовых институтов. Одновременно можно отметить, что термины «институт налоговой выгоды», «концепция налоговой выгоды» используются рядом известных специалистов в налоговом праве, в том числе как синонимы².

Возвращаясь к непосредственной тематике работы, в соответствии с замечанием С.Л. Будылина, суть доктрины недобросовестного налогоплательщика сводится к тому, что налогоплательщики делятся на два класса – добросовестные и недобросовестные. К первым нормы налогового права применимы в полном объеме, ко вторым – с изъятиями, что позволяет суду отказать им в удовлетворении даже формально законных требований³. Сходным образом, и даже более жестко рассуждает А.В. Ильин: применение принципа добросовестности по природе своей призвано разрушать существующие правила, когда, к примеру, суд говорит стороне: нет, вы не можете осуществлять свое право, потому что я подозреваю вас в недобросовестности⁴.

¹ Гаджиев Г.А., Коваленко К.А. Принцип правовой определенности в конституционном правосудии // Журнал конституционного правосудия. – 2012. – № 5. – С. 12 – 19.

² Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2015. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный; Цветков И.В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 98.

³ Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика [Электронный ресурс] // Современное право. – 2008. – № 5. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

⁴ Ильин А.В. Принцип добросовестности призван разрушать правила // Закон. – 2018. – № 4. – С. 8.

Высказывается мнение¹, что субъекты предпринимательской деятельности вправе применять в рамках свободы экономической деятельности различные гражданско–правовые средства (вексель, договор займа, уступку права требования, реорганизацию юридического лица и т.д.). Однако осуществляя субъективные права, они должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) интересов. И когда имеет место очевидное игнорирование этих интересов, может иметь место злоупотребление предоставленными субъективными правами.

Можно привести один из ярких примеров критики концепции «недобросовестности налогоплательщика», содержащийся в работе Д.М. Щекина: Во–первых, он максимально не определен и может быть применен практически произвольно. Стремление определить добросовестность налогоплательщика через его обязанность учитывать публичный интерес при реализации своих гражданских прав не является какой–либо конкретизацией критерия добросовестности. Во–вторых, этот критерий позволяет в максимальной степени замаскировать произвольное применение налогового закона идеалами добра и справедливости и, следовательно, несет в себе огромный пиар–заряд, уже одним своим звучанием оправдывающий выведение налогоплательщика, который признан недобросовестным, за рамки правовых гарантий, закрепленных в законодательстве². Сдержанно высказывается С.Л. Будылин: принцип добросовестности, несмотря на название, сам по себе не является «добрым». Результаты его применения радикально зависят от того,

¹ «Пресс–служба Конституционного Суда распространила заявление Секретариата КС РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169–О» // URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=2586> (дата обращения 25.03.2016)

² Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2007. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

кто и для чего его применяет¹. Н.А. Пушкарева приводит сведения о высказывании английского судьи Тернера в деле *Mars v. IRC* (1970 г.): правила морали не следует использовать для толкования налогового законодательства².

С точки зрения Е.Г. Васильевой, категория «налоговая выгода» не основана на законе, является результатом судебного правотворчества, нравственно–правовой и оценочной³. При этом, жестко критикует концепцию налоговой выгоды и С.Г. Пепеляев: само по себе понятие «налоговая выгода» не имеет какого–либо правового значения. Однако посредством административной практики налоговых органов и практики арбитражных судов это понятие прочно вошло в налоговый обиход и повлияло искажающе на оценку многими юристами существа налогово–правовых отношений. В частности, получило распространение мнение, что недоимка формирует необоснованную налоговую выгоду, представляющую собой форму неосновательного обогащения⁴.

Но нельзя не отметить, что и до НК РФ в законодательстве были предусмотрены отдельные нормы, непосредственно направленные на пресечение некоторых налоговых злоупотреблений.

Например, пункт 1 статьи 4 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» в первоначальной редакции содержал следующий абзац: облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них НДС. Однако, менее чем через год после введения его в действие, Законом РФ от 16 июля 1992 г. № 3317-1, в данную норму было введено дополнение: в облагаемый оборот включаются также суммы денежных средств, получаемые предприятиями от своих покупателей (заказчиков) за

¹ Будылин С.Л. Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/что_такое_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere (дата обращения 19.04.2018)

² Пушкарева Н.А. Эволюция доктрины уклонения от уплаты налогов в прецедентном праве Великобритании // *Налоговед.* – 2018. – № 8. – С. 81.

³ Васильева Е.Г. *Налоговая выгода: монография* – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 11, 21.

⁴ Пепеляев С.Г. Ущербный вывод об ущербе // *Налоговед.* – 2017. – № 6. – С. 6, 7.

реализуемые им товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемые в счет увеличения прибыли. Соответственно, законодатель тем самым относительно оперативно пресек ситуацию, в которой, условно говоря, товар, который налогоплательщик желал продать за 1000 рублей, он по документам продавал за 1 рубль (что облагалось НДС), а также получал от покупателя 999 рублей финансовой помощи (что формально не облагалось НДС).

Указанная норма впоследствии неоднократно совершенствовалась, и на сегодняшний день представлена в пункте 2 статьи 153 НК РФ и в подпункте 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ.

Другой пример – ранее действовавшее законодательство предписывало при исчислении ряда налогов учитывать рыночный уровень цен на товары, работы, услуги (в том числе другие положения того же пункта 1 статьи 4 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость»). Впоследствии, с 1 января 1999 г. по 31 декабря 2011 г. была актуальна статья 40 НК РФ, регламентировавшая в некоторых ситуациях исчисление налогов также исходя из рыночных цен на реализуемые товары, работы, услуги¹.

С.Л. Будылин обозначал соответствующие нормы, как «антитрансфертные»².

Еще в качестве иллюстрации ранее изложенной позиции, в силу пункта 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ. Очевидно, что дополнение «или право на

¹ С 1 января 2012 г. действует соответствующий раздел V.1 НК РФ; принят Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.).

² Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика [Электронный ресурс] // Современное право. – 2008. – № 5. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

распоряжение которыми у него возникло» направлено в том числе против того, чтобы некоторое лицо, имеющее однозначное и реальное право распорядиться своими доходами (заработной платой в кассе работодателя, или поступившей на пластиковую карту и т.д.), передав возможность получения данных средств другому лицу, не смогло бы утверждать, что никакого дохода оно не получило и НДФЛ не подлежит уплате.

Тем не менее, общих положений, направленных на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, отечественное налоговое законодательство до последнего времени не имело.

Кроме того, можно заметить, что борьба с налоговыми злоупотреблениями в конкретных делах на основе общеправовых подходов демонстрировалась высшими судебными органами и до появления рассматриваемых концепций добросовестности налогоплательщика (обоснованной налоговой выгоды).

В частности, одна из первых налоговых «схем» была рассмотрена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 г. № 367/96. Значимым обстоятельством является то, что «схема» касалась НДС по периоду 1993 года, при том, что этот налог был установлен только с 1992 года. Как отметил Президиум, совместное предприятие «Сибсервис» в целях обеспечения потребителей товарами заключило с ними кредитные договоры (заемные средства НДС не облагаются). Возврат займов предприятие «Сибсервис» осуществляло техникой. Такого рода операции позволили налогоплательщику исключить из облагаемого оборота часть товаров, фактически реализованных потребителям (возврат займа также не облагается НДС).

Примечательно и то, что ВАС РФ, создавший в 2006 году концепцию «налоговой выгоды», временами жестко отграничивал ее от концепции «недобросовестного налогоплательщика»¹.

¹ Так, в Постановлении Президиума от 28 октября 2008 г. № 6272/08 обращено внимание судов на то, что в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 арбитражным судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на

То, что обе концепции являются результатом деятельности именно высших судебных органов, неудивительно, исходя из позиции Т.А. Гусевой: если с позиции обязательности рассматривать решения любых российских судов, то мы увидим, что определенные признаки обязательности для нижестоящих судов присущи лишь судебным постановлениям высших российских судов¹.

С точки зрения Е.Г. Васильевой, суть изменения, предложенного ВАС РФ – в замене доктрины добросовестного налогоплательщика доктриной обоснованной налоговой выгоды².

Идея о необходимости учета добросовестности налогоплательщика при определении налоговых последствий его деятельности наиболее ярко была выражена в Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Таким образом, в данном судебном акте имело место разъяснение предшествующего судебного акта – Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В указанном Постановлении КС РФ была описана ситуация, послужившая основанием для его принятия: АО «Кондопожский комбинат хлебопродуктов» и НИЦИАМТ своевременно представили в обслуживающие их коммерческие банки платежные поручения на уплату налогов.

основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик».

¹ Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 172.

² Васильева Е.Г. Судебная доктрина налоговой выгоды: проблемы правоприменения // Российское правосудие. – 2014. – № 11. – С. 61.

Соответствующие денежные средства были списаны с расчетных счетов указанных организаций, но в бюджет не поступили, и налоговые инспекции взыскивали с них недоимки по налогам в бесспорном порядке.

Изначально первый упомянутый спор был разрешен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97, а впоследствии пересмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 января 1999 г. № 3601/97. Проблема состояла в уплате налогов через Кондопожский филиал «Текобанка» в июне и в июле 1995 г.; а в декабре 1995 г. у данного банка была отозвана лицензия на совершение банковских операций, в т.ч. в связи с убыточной деятельностью; ликвидация банка была осуществлена в феврале 1998 г. Соответственно, в июне и в июле 1995 г. у данного банка, скорее всего, денежных средств уже не было и не предвиделось.

При этом, ни в 1995 году, ни в настоящее время уплата налога денежными средствами в бюджетную систему без использования услуг какого-либо банка невозможна. В частности, как полагает А.В. Красюков, банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства являются обязательными, поскольку средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме¹.

В одном из классических учебных пособий по основам налогообложения констатировалось, что практически при любом способе уплаты налога (через налогового агента, путем самостоятельной уплаты, через сборщиков налогов и т.д.) деньги до бюджета доходят путем безналичных перечислений². Можно дополнить, что даже если налогоплательщик «расстается» с наличными денежными средствами (монетами, банкнотами) в уплату налогов (отдает их в банк или на почту с платежным документом, приставу при принудительном погашении задолженности...), этап безналичного перечисления также неминуем.

¹ Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. [Текст] : монография / [М. В. Карасева и др.] ; под ред. М. В. Карасевой. - Москва: КноРус, 2012. - С. 77.

² Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения – СПб.: Европейский дом, 2002. – С. 328.

По мнению К.И. Скловского, если налогоплательщику императивно предписано вести расчеты через банк в публичном интересе, и тем самым он лишен возможности выбора, то переложение на него риска, вытекающего из деятельности банка, становится невозможным: при отсутствии свободы риск теряет свои основания; рискует тот, кто может свободно принимать решение¹.

Спорное положение пункта 3 статьи 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу с 1 января 1999 г.) предусматривало, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Трактовка данной нормы, осуществленная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97, предполагала, что обязанность юридического лица может считаться исполненной при поступлении соответствующих сумм в бюджет. В противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке.

Следует учесть, что ранее, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1 «Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов», было дано аналогичное разъяснение, но с определенным дополнением: если непоступление (просрочка поступления) налогов в бюджет вызвано противоправными действиями самого налогоплательщика, к нему должна применяться ответственность, предусмотренная подпунктом «в» пункта 1 статьи 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Конечно, определенный интерес представляет предварительное разрешение вопроса о том, как именно вследствие противоправных действий налогоплательщика может произойти непоступление (просрочка поступления) налогов в бюджет? Очевидно, что речь здесь не идет о тривиальной неуплате налога налогоплательщиком. В рассматриваемом контексте, строго говоря, не может быть действий одного только налогоплательщика, так как в процессе уплаты налога взаимодействуют два формально независимых субъекта –

¹ Скловский К.И. Собственность в гражданском праве – М.: Статут, 2010. – С. 36.

налогоплательщик и банк, и без их совместных действий не может быть рассматриваемого противоправного результата.

Каким именно образом может быть организовано такое взаимодействие, описано, в частности, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01¹ и от 5 апреля 2002 г. № 6917/00².

С точки зрения С.А. Савсериса, банки, находившиеся в конце 1998 – 1999 г.г. в критическом состоянии и не имевшие средств на корреспондентских счетах, стали предлагать клиентам «специфические» услуги по уплате налогов в бюджет. Суть этих услуг заключалась в том, что посредством заключения ряда гражданско–правовых договоров на счета клиента зачислялись денежные средства, которые тут же направлялись на уплату налогов. Из–за отсутствия средств на корреспондентском счете банка деньги до бюджета не доходили, но формальные условия статьи 45 НК РФ были соблюдены³.

Как полагают И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина и И.А. Хаванова, разумное и справедливое правило на практике использовалось для того, чтобы избежать

¹ В указанном Постановлении ОАО «Элсиб» приобрело векселя трех неплатежеспособных банков в городе Москве (АКБ «Державный», АКБ «Девиза», КБ «Инвестиционный банк поддержки предпринимательства»), на корреспондентских счетах которых не было средств, открыло в этих банках расчетные счета, предъявило векселя к оплате и, «получив» деньги на расчетные счета, сразу же направило в банки платежные поручения на перечисление средств в счет уплаты НДС и земельного налога на общую сумму 12 043 994 рубля. Средства в федеральный бюджет не поступили из–за отсутствия средств на корреспондентских счетах банков.

² В данном Постановлении акционерное общество «Усольехимпром» обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с иском к Отделению ПФ РФ по Иркутской области и Усть–Ордынскому Бурятскому автономному округу о признании недействительным письма ответчика от 24.12.99 № НК-07/4746, которым отказано в списании задолженности истца по страховым взносам в сумме 159 000 000 руб. имея задолженность по уплате страховых взносов в ПФ РФ в сумме 157 381 894 руб., заключило с ОАО «АКБ «Кредитресурс» договор от 11.10.99 № 394 на открытие расчетного счета и контрольно - кассовое обслуживание клиента. В этот же день ОАО «Усольехимпром» заключило с ООО «Эмкус» договор № 62/12 купли – продажи векселей, по которому обязалось передать последнему свои 40 простых векселей общей стоимостью 194 000 000 рублей, а покупатель, имевший расчетный счет в упомянутом банке, обязался оплатить векселя путем зачисления денежных средств на счет продавца. Векселя были переданы 13.10.99 по акту приема–передачи, и ОАО «Усольехимпром» направило в банк платежное поручение от 13.10.99 № 003 на уплату 159 000 000 руб. недоимки по платежам в ПФ РФ, которые были списаны со счета акционерного общества, но в связи с отсутствием денежных средств на корреспондентском счете банка в фонд не перечислены.

³ Савсерис С.А. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2006. – С. 38.

уплаты налога за счет вексельных схем с участием «проблемных» банков. Адекватным ответом стало тогда введение в качестве судебной доктрины неформализованного понятия «добросовестности» налогоплательщика¹. Однако В.А. Белов полагает, что здесь имеет место пример не недобросовестности, а уклонения лица от уплаты налога: заведомо зная о неплатежеспособности обслуживающего его банка, налогоплательщик именно ему и дает платежные поручения о перечислении сумм налоговых платежей².

Нельзя не отметить, что толкование, данное в вышеуказанных Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97 и в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1, прямо не следовало из пункта 3 статьи 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Кроме того, оно предполагало подход, принципиально отличавшийся от имевшего место ранее, в период действия советского законодательства. В частности, в пункте 14 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) было указано, что днем уплаты считается:

- 1) при уплате наличными деньгами – день внесения денег в соответствующие кассы;
- 2) при переводе денег по почте или через кредитное учреждение – день внесения денег на почту или в кредитное учреждение;
- 3) при перечислении сумм платежа со счета плательщика в кредитном учреждении – день списания кредитным учреждением платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий счет.

¹ Судебная практика в современной правовой системе России: монография / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: Норма: ИНФРА М, 2017 – С. 388.

² Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 19. // Доступ из СПС «Гарант». Режим доступа свободный

Кроме того, толкование, данное ВАС РФ, соответствовало некоторым положениям смежного отраслевого законодательства. В частности, в соответствии со статьей 9 Федерального закона от 27 мая 1998 г. № 79-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год» датой исполнения плательщиком обязательства по уплате страховых взносов считать день списания средств плательщика страховых взносов с корреспондентского счета банка, обслуживающего данного плательщика.

Следует отметить, что Определением КС РФ от 1 июля 1999 г. № 97-О данное положение также было признано неконституционным, со ссылкой на Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.

При этом, еще в Письме Пенсионного фонда РФ от 26 марта 1999 г. № КА-09-27/2807 было разъяснено, что указанная норма не подлежит применению с 12 октября 1998 г., датой исполнения обязанности по уплате страховых взносов в Пенсионный фонд РФ является день списания платежей с расчетного счета плательщика.

Также следует отметить, что определение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97 момента исполнения обязанности по уплате налога, как момента поступления соответствующих сумм в бюджет, вообще говоря, сходно с определением данного момента в гражданских правоотношениях, что, в частности, следует из пункта 26 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении»¹.

Такой подход является достаточно традиционным для гражданско-правовых отношений и демонстрировался в судебной практике и ранее².

Таким образом, в 1998 году перед КС РФ фактически стояла задача оценки конституционности правовой позиции, выраженной в Информационном

¹ Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 1

² Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 1995 г. № 5390/95, пункт 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 19 апреля 1999 г. № 5 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с заключением, исполнением и расторжением договоров банковского счета»

письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97.

Примечательно то, что в некоторых публикациях, прямо, либо косвенно признается то, что КС РФ, оценивая конституционность практики иных высших судебных органов (ВС РФ, а ранее – и ВАС РФ), то есть, фактически оценивая законность судебных актов данных судов, на практике играет роль суда итоговой надзорной инстанции.

Так, К.А. Сасов, комментируя Определение КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О (в котором фактически поставлены под сомнение Решение ВС РФ от 28 марта 2002 г. № ГКПИ 2002-178 и Определение ВС РФ от 4 июня 2002 г. № КАС 02-232), констатирует, что объявив себя главным арбитром в налоговых делах, КС РФ проигнорировал то обстоятельство, что он не является надзорной инстанцией для остальных судов, разрешающих налоговые споры¹.

В другой работе К.А. Сасов пришел к выводу, что ряд решений КС РФ указывают на стремление Суда стать надзорной инстанцией для остальных ветвей судебной власти, что явно не соответствует его конституционному предназначению².

Сходным образом рассуждает и Е.В. Тимофеев, анализируя определения КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 283-О и № 284-О: фактически КС РФ определил себя в качестве инстанции, куда можно обжаловать решения судов иных ветвей судебной власти³.

То, что в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П данным Судом фактически выполнена роль именно надзорной инстанции над ВАС РФ, подтверждается и тем, что Постановление Президиума ВАС РФ от 23 сентября

¹ *Сасов К.А.* Самостоятельность судебной власти и процессуальное равенство участников конституционного судопроизводства [Электронный ресурс] // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² *Сасов К.А.* Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда Российской Федерации / под ред. М.Ф. Ивлиевой. [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2006. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам – М., ООО «Арт-Ресурс», 2017. – С. 90.

1997 г. № 3601/97 впоследствии было пересмотрено Постановлением Президиума ВАС РФ от 12 января 1999 г. № 3601/97 со ссылкой именно на Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.

В итоге, КС РФ, мотивируя Постановление от 12 октября 1998 г. № 24-П, указал, что в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично – правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично – правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование статьи 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Положение статьи 57 Конституции РФ предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика – юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка.

Примечательно то, что Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П было принято в период так называемого экономического кризиса в России 1998 года¹, спровоцированного Заявлениями Правительства РФ и Банка России от 17 августа 1998 г. «Об изменении курсовой политики» и «О политике валютного курса», которыми фактически государство отказалось от погашения своих обязательств по ценным бумагам и от поддержания курса доллара США, что, в частности, привело к тому, что многие отечественные коммерческие банки перестали работать и обслуживать клиентов. Приводятся сведения² о том, что глава Банка России, на пресс–конференции, последовавшей за

¹ URL: [http://en.wikipedia.org/wiki/Экономический_кризис_в_России_\(1998\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Экономический_кризис_в_России_(1998)) (дата обращения 25.03.2017)

² Пресс–конференция Банка России [Электронный ресурс] // URL: <http://www.kommersant.ru/doc/203811> (дата обращения 25.03.2017)

объявлением дефолта, признал, что многие российские банки близки к банкротству.

В.А. Белов, описывая ситуацию 1998 года, указывает, что в праве публичном, по крайней мере, в такой его области, как право налоговое, понятие недобросовестности сформировалось и нашло себе не только широкое, но и многоаспектное применение. Началось все со вполне безобидной на первый взгляд фразы, брошенной Конституционным Судом РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П. Богатейшим соцветием самых разнообразных экономико–финансовых и юридических вопросов памятен августовский «дефолт» 1998 г., в том числе и многочисленными «проблемными банками». Во множестве подобных банков «зависло» несметное число платежей, в том числе и налоговых. Естественно, налоговые органы не слишком радовала перспектива «разборок» с подобными банками, а потому таковые ничтоже сумняшея выставили к счетам налогоплательщиков требования о... повторной уплате налогов. Возник вопрос: с какого же момента считается исполненной обязанность по уплате налога? Мыслились, ясное дело, четыре наиболее правдоподобных с точки зрения права варианта ответа:

– с момента зачисления соответствующей денежной суммы на бюджетный или внебюджетный счет получателя;

– с момента зачисления соответствующей суммы на корреспондентский счет банка, обслуживающего получателя;

– с момента списания соответствующей денежной суммы с корреспондентского счета банка, обслуживающего налогоплательщика, или, наконец,

– с момента списания соответствующей денежной суммы со счета самого налогоплательщика (хотя бы и ведомого «проблемным» банком)¹.

Соответственно, КС РФ избрал последний вариант, наиболее отвечающий интересам налогоплательщиков.

¹ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 21 – 22 // Доступ из СПС «Гарант». Режим доступа свободный

Вообще говоря, к описанным В.А. Беловым вариантам, очевидно, можно добавить и иные, в т.ч.:

– с момента представления в налогоплательщиком в банк платежного поручения (при наличии на счете достаточного денежного остатка),

– с момента отражения в учетных данных налогового органа сведений о поступлении денежной суммы на бюджетный или внебюджетный счет получателя,

– с момента принятия налоговым органом гипотетического решения о признании денежной суммы, поступившей на бюджетный или внебюджетный счет получателя, уплаченной в счет погашения конкретной недоимки и т.д.

Многообразие возможных вариантов лишний раз иллюстрирует существенную сложность и многостадийность современных отношений по перечислению налога в бюджет (которые, по факту, не претерпели принципиальных изменений с 1998 года).

Весьма интересно то, что в мотивировочной части Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П указано, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично – правовых отношений фактически произошло. Соответственно, некоторое указание на то, что правовая позиция Суда относится только к добросовестным налогоплательщикам, в рассматриваемом акте уже имелаась. Однако в резолютивной части Постановления этого указания не было.

Кроме того, КС РФ в 1998 году не дал никакого разъяснения относительно того, что имеется ввиду под добросовестным (недобросовестным) налогоплательщиком.

Может сложиться впечатление, что правовая позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, вскоре была фактически воплощена (и усовершенствована) в пункте 2 статье 45 НК РФ, первая часть которого вступила в силу с 1 января 1999 г. Примечательно то, что Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» не содержит каких-либо сведений о том, распространяется ли рассматриваемое положение пункта 2 статьи 45 НК РФ на период времени, предшествовавший 1 января 1999 г. При этом, с учетом статьи 8 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ, содержащей «переходные» нормы, на вопрос следует ответить скорее отрицательно.

Нельзя не отметить и то, что в НК РФ скорректирован подход, высказанный КС РФ в 1998 году. По мнению Суда, обязанность по уплате налога прекращается со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика, а по пункту 2 статьи 45 НК РФ – с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Таким образом, можно сделать вывод, что законодатель придерживается еще более либеральной позиции (по сравнению с вышеописанными В.А. Беловым вариантами) относительно момента, когда налогоплательщик считается уплатившим налог. И, естественно, никакой привязки к добросовестности, либо недобросовестности налогоплательщика пункт 2 статьи 45 НК РФ прямо не предполагал и не предполагает в настоящее время.

Одновременно можно сделать вывод, что пункт 2 статьи 45 НК РФ не является и не мог являться прямым воплощением описанной правовой позиции КС РФ. Это очевидно уже по той причине, что часть первая НК РФ – Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, проект № 98910809-2, внесен Правительством РФ 2 февраля 1998 г., принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г., официально опубликован

в «Российской газете» 6 августа 1998 г., то есть значительно раньше, чем было оглашено Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.

Скорее можно утверждать, что на правовую позицию КС РФ повлияли формулировки уже опубликованного НК РФ, вступавшего с 1 января 1999 г., продемонстрировавшие волю законодателя не к закреплению, а к преодолению практики применения соответствующих положений Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», и, соответственно, к возврату к советской модели определения момента времени, с которого налогоплательщик считается уплатившим налог.

Примечательно то, что при обсуждении в Государственной Думе указанного законопроекта № 98910809-2¹, не было дискуссии относительно содержания пункта 2 статьи 45 НК РФ. Кроме того, в известном исследовании О.А. Борзуновой² также не содержится каких-либо данных о том, что положения проектов НК РФ, в итоге реализованные в виде пункта 2 статьи 45 НК РФ, вызывали какой-либо спор.

В итоге, представляется, что по периоду до 1 января 1999 г. положение пункта 2 статьи 45 НК РФ применяться не могло, но на него в полной мере распространялась правовая позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.

Примечателен и тот факт, что в некоторых актах арбитражных судов³, принятых непосредственно после опубликования Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, также обращалось внимание на то, что налог

¹ URL: <http://api.duma.gov.ru/api/transcript/98910809-2> (дата обращения 25.03.2017)

² Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования [Электронный ресурс] – М.: ЗАО «Юридический Дом «Юстицинформ», 2010. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21 декабря 2000 г. № А43-3174/00-31-130, Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 8 октября 2001 г. № А11-1724/2001-К2-Е-918, Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 июня 2001 г. № Ф04/1570-510/А45-2001, Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда Пермской области от 21 марта 2001 г. № А50-1354/2001-А2 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

может считаться уплаченным только тогда, когда на расчетном счете налогоплательщика действительно имелся достаточный денежный остаток.

Таким образом, Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П не было воспринято, как предполагающее во всех случаях безусловное признание исполненной обязанности по уплате налога. В частности, этого не могло быть при отсутствии на расчетных счетах денежных средств, необходимых для исполнения кредитной организацией платежных поручений на уплату налогов и сборов.

Однако существенное количество доступных в справочно–правовых системах актов арбитражных судов, принятых непосредственно после опубликования Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, содержат прямое применение изложенной правовой позиции, без анализа того, является ли соответствующий налогоплательщик добросовестным (либо с краткой констатацией его добросовестности), и есть ли у него на расчетном счете достаточный денежный остаток.

Тем не менее, указанные сведения следует рассмотреть с учетом принципиального вопроса о правовой природе средств налогоплательщика, размещенных в безналичной форме на счете в коммерческом банке.

С точки зрения Л.А. Новоселовой, в современных условиях деньги в банке практически мгновенно теряют свою вещественную оболочку, выступая лишь в виде записей на бумаге либо в электронной форме. Они не могут быть объектом вещных прав вкладчика (клиента) и входят в состав его имущества как право требования имущественного характера, основанное на вытекающем из договора обязательстве банка¹.

По мнению В.В. Витрянского, открывая банковский счет (заключая с банком договор банковского счета), его владелец передает имеющиеся денежные средства, а также денежные средства, которые будут поступать на его счет, в полное распоряжение банка. По сути, денежные средства клиентов

¹ Новоселова Л.А. Денежные расчеты в предпринимательской деятельности – М.: Изд-во: ЮрИнфоР, 1996. – С. 37.

становятся составной частью имущества банка. Взамен владелец счета получает права требования к банку относительно совершения банком в интересах клиента и по его поручениям различных банковских операций, в том числе по перечислению денежных средств. Отношения, складывающиеся между владельцем счета и банком, по своей правовой природе являются обязательственно–правовыми. Даже в случаях, когда клиентом передаются банку наличные деньги, они сливаются с общей массой его имущества, поступают в собственность банка¹.

Д. Комягин полагает, что с гражданско – правовой точки зрения некоторые юристы утверждают, что в период «нахождения» денег на счете объект права собственности владельца счета (до внесения вклада это наличные деньги) трансформируется в объект имущественного права – в право требовать от банка выдать денежную сумму или совершить расчетную операцию. Это право основано на обязательстве по договору банковского счета. Владелец счета является не собственником денег, а обладателем имущественного права².

Кроме того, можно отметить, что в силу пункта 2 статьи 845 ГК РФ банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами. С точки зрения С.В. Сарбаша, эта норма имеет как бы политическое назначение, устанавливая общий принцип надежности, стабильности и безопасности банковской системы и безналичных расчетов, а также ведения банковских счетов³. При этом, в отношении физических лиц определенные (ограниченные) гарантии с относительно недавнего времени прямо обеспечиваются государством (в том числе в рамках положений Федерального закона от 23 декабря 2003 г.

¹ Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Договоры о банковском вкладе, банковском счете; банковские расчеты. Конкурс, договоры об играх и пари (книга 5, том 2) [Электронный ресурс] – М., 2006. – Гл. XVII, п. 5. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Комягин Д. О собственнике средств, поступающих от сбора федеральных налогов и иных обязательных платежей [Электронный ресурс] // Налоговый вестник. – 1999. – № 6 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Сарбаш С.В. Договор банковского счета: проблемы доктрины и судебной практики – М.: Статут, 1999. – С. 48.

№ 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»); в отношении же организаций и индивидуальных предпринимателей подобных механизмов традиционно не предусмотрено. Одновременно можно отметить, что указанные гарантии в основном сводятся к выплатам физическим лицам – клиентам несостоятельных банков; в плане же уплаты налогов подобные механизмы не вполне применимы: представляется более разумным не возвращать владельцу счета деньги, которые он пытался уплатить в бюджет, а признать при определенных условиях налоги уплаченными.

Тем не менее, на основании изложенного, вопрос о достаточном денежном остатке, который должен быть на счете налогоплательщика в банке для того, чтобы «сработала» презумпция Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, является неоднозначным. В частности, что следует понимать под достаточным денежным остатком? Если это денежный остаток, достаточный для того, чтобы налог был просто списан со счета плательщика, то нет никакой необходимости в исследовании вопроса о его добросовестности, так как этот денежный остаток представляет собой формализованное право требования плательщика к банку и никак не зависит от наличия средств на корреспондентском счете банка. Если же это денежный остаток, достаточный для того, чтобы налог не только был списан со счета плательщика, но и фактически поступил в бюджетную систему, то это возможно только тогда, когда на корреспондентском счете банка имеются денежные средства (принадлежащие банку), и неуплата налога является результатом неисполнения платежного поручения налогоплательщика.

При этом, в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П рассматривалась иная, значительно более распространенная в предефолтный и последефолтный периоды ситуация, в которой на расчетном счете налогоплательщика имеются денежные средства (учтены, как его право требования к банку), а на корреспондентском счете банка – нет. Здесь однозначно ответить на вопрос достаточности денежного остатка уже

существенно сложнее, если вообще возможно с применением наличного нормативного инструментария.

По всей видимости, именно это обстоятельство и стало причиной того, что из Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П следует, что для того, чтобы налогоплательщик считался исполнившим свою обязанность по уплате налога, необходимо, чтобы на его счет был достаточный денежный остаток, а сам налогоплательщик – был добросовестным. Таким образом, при формулировании правовой позиции Судом был применен изначально неправовой (по существу – моральный) термин – добросовестность.

С точки зрения Е.А. Лукашевой, универсальные категории морали – добро и зло. Еще Кант отмечал, что единственные объекты практического разума, которые выступают в форме моральных императивов, – это объекты доброго и злого. Через призму категорий добра и зла оцениваются и другие моральные понятия – «совесть», «честь», «честность», «порядочность» и др. Рассматривая взаимоотношения права и морали, можно отметить, что все правовое подлежит моральным оценкам, и, прежде всего, классификации в категориях добра и зла. Такое оценочное отношение – одна из форм связи правовых и моральных систем¹.

С точки зрения В.К. Бабаева, понятие добропорядочности является не правовым, а этическим по своему происхождению и характеру. Использование его в праве, в правовом регулировании является одним из частных случаев взаимодействия права и морали, а именно использования правом этических понятий, категорий². В Особом мнении Судьи КС РФ А.Л. Кононова к Постановлению КС РФ от 19 марта 2003 г. № 3-П выражена интересная максима – право, как минимум морали.

¹ Лукашева Е.А. Взаимодействие права и морали: общее и особенное // Взаимодействие права и морали: материалы Международной научной конференции / отв. ред. Т.А. Сошникова. – М.: Изд-во Моск. гуманит. ун-та, 2014. – С. 14.

² Бабаев В.К. Презумпции в советском праве – Горький, Изд-во ГВШ МВД СССР, 1974. – С. 86.

Примечательно определение, данное еще Р.ф. Иерингом: юриспруденция – осадок здравого разума в вопросах права¹. Е.И. Темнов приводит следующие сведения: одна, по определению Г.В. Плеханова, из «великих пословиц» гласит: «*Summum jus est summa injuria*», т.е. точное следование букве без учета духа закона, истинной воли законодателя, принципов правовой системы превращается в величайшую несправедливость. На опасность крючкотворства, чрезмерно хитростного, злокозненного истолкования права обращал внимание Цицерон. А, в сущности, тут проявляется диалектика права – всякое его действие, доведенное до крайности, переходит в свою противоположность. Истинная справедливость, подчеркивал А.Ф. Кони, юрист и ценитель латинских максим, выше нормального закона и подчас «ускользает от однообразия механических обрядов»².

А.М. Гусев приводит сведения о том, что в итальянской доктрине злоупотребление правом принято рассматривать, с теми или иными незначительными модификациями, как осуществление поведения, которое внешне соответствует содержанию субъективного права, закрепленного в законодательном порядке, но в действительности противоречит существенным причинам, которые легли в основу такого закрепления³.

Исходя из сведений, приведенных А.В. Кирилловым, согласно швейцарскому подходу злоупотреблением правом признается осуществление субъективного права в противоречии с доброй совестью, добрыми нравами. Швейцарский подход предполагает, что злоупотребление правом это такая форма реализации права, при которой субъект не соотносит свое поведение с принципом справедливости⁴.

¹ Иеринг Р.ф. Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2006. – Т. II. – С. 326.

² Темнов Е.И. *Jurisprudentia eloquenta* – Звучащая юриспруденция – М.: Статут, 2015. – С. 213.

³ Гусев А.М. Правовые основы противодействия налоговым преступлениям и злоупотреблению правом налогоплательщика в Италии – М., Юрлитинформ, 2018. – С. 36.

⁴ Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2017. – С. 20.

С учетом изложенных точек зрения очевидна правильность подхода В.Н. Корнева – принципы права являются нормативной формой выражения ценностей¹. Соответственно, злоупотребление правом может быть рассмотрено, и как осуществление субъективного права в противоречии с нормативно закрепленными ценностями данного сообщества.

В Постановлении Пленума ВС РФ от 2 июня 2015 г. № 21 «О некоторых вопросах, возникших у судов при применении законодательства, регулирующего труд руководителя организации и членов коллегиального исполнительного органа организации»² применена знаковая терминология: общеправовой принцип недопустимости злоупотребления правом.

Примечателен и следующий аспект рассматриваемой проблемы. В некоторых актах ЕСПЧ, в т.ч. в Постановлении от 23 июля 2009 г. по делу «Сутяжник» против Российской Федерации», а также, например, в Определении ВС РФ от 13 апреля 2016 г. № 306-ЭС15-14024, применен интересный термин «правовой пуризм» (legal purism), что обычно понимается, как «право только ради права», как крайний формализм, влекущий очевидную несправедливость и фактически осуществляемый в противоречии с интересами личности и общества, которые право как раз и призвано защищать.

А. Мелешко приводит сведения о том, что современная европейская доктрина считает принцип добросовестности так называемой открытой нормой, позволяющей судам разрешать явно несправедливые ситуации, возникшие в результате строгого применения закона³.

Представляется, что обозначение принципа добросовестности «открытой нормой» является замаскированным признанием того, что одного из важнейших свойств нормы права – формальной определенности, в принципе добросовестности обнаружить затруднительно (что, собственно говоря,

¹ Корнев В.Н. Эволюция доктрины принципов права в отечественной юридической науке // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России, 2018. – № 1(41). – С. 66.

² Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – № 7

³ Мелешко А. Защитники под атакой. О возможностях использования института злоупотребления правом на защиту // Новая адвокатская газета. – 2018. – № 8. – С. 5.

нормально для принципов права). В то же время, неприятие принципа добросовестности одновременно означает потенциальную возможность ситуаций, обозначаемых, как «правовой пуризм».

Таким образом, проблема, разрешенная в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, как представляется, не могла быть разрешена иначе, как через применение неправовых (моральных) категорий, поскольку только путем толкования норм права, в т.ч. и с учетом положений Конституции РФ, ее разрешение было фактически невозможно. Однако, изначально неправовая категория добросовестности применительно к налогоплательщику влечет вполне конкретные правовые последствия – в виде переопределения его прав и обязанностей.

Впоследствии, в вышеуказанном Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О было дополнительно разъяснено, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции, в пункте 3 мотивировочной части Постановления специально подчеркивается, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. Следовательно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются те выводы, которые содержатся в его мотивировочной и резолютивной части, и принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности.

Однако, в вышеуказанном Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О также нет разъяснения того, что именно следует понимать под добросовестностью налогоплательщика.

При этом следует отметить, что идея о наличии в НК РФ презумпции добросовестности налогоплательщика поддерживается и в правовой науке. Так, с точки зрения М.В. Карасевой, значение концепции добросовестности

налогоплательщика, положенной в основу формирования части 1 НК РФ, трудно переоценить. Концепция добросовестности налогоплательщика – основа современного налогово–правового регулирования. Она построена на признании факта соблюдения налогоплательщиком в большинстве случаев норм налогового законодательства, т.е. на преобладании на практике факта правопослушания налогоплательщика¹.

Тем не менее, впоследствии, в Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О выражено негативное отношение к явлениям, которые позволяли бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско–правовых отношениях, создавать схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что приводило бы к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков.

Таким образом, поскольку нет оснований полагать, что КС РФ различным образом использует рассматриваемое понятие, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско–правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что приводит к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков.

В этом плане весьма примечателен подход С.В. Савчука: невозможно дать логическую дефиницию оценочному понятию. Иначе понятие с открытой структурой утратит свое назначение в праве². С этой точки зрения, было бы практически нереальным дать непротиворечивое логическое определение

¹ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) – М.: Юристъ, 2003. – С. 126.

² Савчук С.В. Категория «вины» в праве: презумптивность фикции или фиктивность презумпции. / Законодательная дефиниция: логико–гносеологические, политико–юридические, морально–психологические и практические проблемы: Материалы Международного «круглого стола» (Черновцы, 21–23 сентября 2006 года) / под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. – Нижний Новгород: Нижегородский исследовательский научно–прикладной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 484.

добросовестного (недобросовестного) налогоплательщика, как оценочного понятия. Кроме того, достаточно давно была отмечена, по существу, универсальная особенность юридических дефиниций: *omnis definitio in jure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti possit* – в гражданском (гражданском) праве всякое определение чревато опасностью, ибо мало случаев, когда оно не может быть опровергнуто (извращено)¹. Соответственно, указанное определение недобросовестного налогоплательщика, выводимое из актов КС РФ, как представляется, следует рассматривать, как «рабочее», которое хорошо только по той причине, что оно имеется и дает некоторые ориентиры по данной проблеме.

Дополнительно следует отметить и то, что ВАС РФ уже в период существования концепции добросовестности налогоплательщика ориентировал арбитражные суды на определенные особенности споров, связанных с признанием обязанности по уплате налога исполненной (в том числе и не акцентируя внимание на необходимость обязательного установления добросовестности налогоплательщика)².

Примечателен и тот факт, 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).

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 283.

² В пункте 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение» рассматривалась ситуация, в которой общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с требованием об установлении факта уплаты в федеральный бюджет НДС. По мнению Президиума, заявление об установлении факта исполнения определенным лицом обязанности не подлежит рассмотрению в порядке особого производства. В то же время, в п. 9 данного Информационного письма отмечается, что арбитражное процессуальное законодательство специально не предусматривает возможности в порядке особого производства давать правовую оценку поведению лица и признавать его, например, добросовестным векселедателем, титульным владельцем, законным пользователем, добросовестным налогоплательщиком и т.д.

В Определении КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О рассматривался вопрос о праве налогоплательщика на вычеты по НДС. Суд, со ссылкой на Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П и на Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, пришел к выводу, что разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности заявителя при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на возмещение сумм налоговых вычетов, как связанное с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, относится к компетенции арбитражных судов и КС РФ неподведомственно.

Соответственно, применение права на вычеты по НДС также было поставлено КС РФ в зависимость от добросовестности налогоплательщика. Причина, как представляется, та же – некоторые налогоплательщики, настаивая на том, что их право на вычеты по данному налогу основано на строгом следовании нормам законодательства о налогах, в действительности прикладывают существенные усилия к тому, чтобы имитировать наличие у них данного права (и, соответственно, либо уплачивать НДС в бюджет в меньшей сумме, либо даже получить из бюджета денежные средства под видом возмещения НДС).

Данный вывод подтверждается, в частности, в практике арбитражных судов¹.

Остается только заметить, что Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О, как ни странно, принято при наличии только постановления суда округа, сведений о разрешении этого спора на уровне ВАС РФ не имеется, что свидетельствует о неокончательной завершенности спора (с применением всех установленных внутригосударственных судебных процедур).

Таким образом, по итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводу, что существует два основных способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями: введение в национальное правовое

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 октября 2002 г. по делу № А76-5740/02.

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. Концепция добросовестности налогоплательщика, введенная КС РФ, фактически и обладает такими свойствами.

1.2. Добросовестность налогоплательщика как отражение общеправового принципа добросовестности

Традиционно, принцип презумпции законности деяния в общем виде можно определить следующим образом: каждое лицо считается действующим добросовестно, разумно, законно, пока в установленном порядке не будет доказано иное. *Bona fides semper praesumitur, nisi malam fidem adesse probetur* – если не доказан злой умысел, всегда предполагается добросовестность¹.

Иной подход (то есть предположение каждого субъекта о том, что все иные субъекты действуют недобросовестно), как представляется, сделал бы практически невозможным сотрудничество индивидов и их совместные действия по достижению индивидуальных и коллективных целей (в том числе совместное выживание и развитие группы).

При этом с учетом идей русского философа В.С. Соловьева, с одной стороны, нет и не было такого людского племени, которое не придавало бы своему понятию добра (каково бы оно ни было) значения постоянной и всеобщей нормы и идеала; а с другой стороны, понятия о добре и зле существенно различались в разных исторических эпохах и обществах². Совершенствуя данные идеи, русский философ и правовед Е.Н. Трубецкой

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 91.

² Соловьев В.С. Оправдание добра – М.: Институт русской цивилизации, Алгоритм, 2012. – С. 95.

пришел к выводу, что человечество на всех ступенях своего развития в большей или меньшей степени сознавало одну нравственную истину: никакой человек не может найти своего блага в своей отдельности, вне союза с подобными ему людьми¹.

Таким образом, поскольку люди, объединяющиеся в человеческое сообщество на длительной основе, в подавляющем большинстве случаев вынуждены сотрудничать, презумпция добросовестности должна превалировать при планировании их действий (поведения). Именно по этой причине само по себе *bona fides* – добросовестность² – это принцип общественной жизни, имеющий место с древнейших времен. Примечательно то, что *Fides* – это древнеримская богиня согласия, верности³, а одно из значений термина *fides* – вера, доверие⁴.

По сведениям, приведенным П.Е. Соколовским, первоначально *bona fides* освящала известную нравственную обязательность тех деловых отношений, которые не признавались по строгому римскому гражданскому праву – *jus civile*. Можно думать, что в этом направлении обнаружил особое влияние культ богини *Fides*. Договоры, заключенные в храме *Fides*, хотя и не признавались государственными законами, но, тем не менее, исполнялись в точности, под страхом божьей кары⁵.

Рассматриваемый вопрос может быть изучен и под другим углом, но с тем же результатом. В математической теории игр⁶ под игрой обычно понимается процесс, в котором участвуют две и более стороны, ведущих борьбу за реализацию своих интересов. В данной теории один из разделов посвящен повторяющимся играм. В.И. Данилов приводит сведения о том, что

¹ Трубецкой Е.Н. Труды по философии права – СПб.: Издательство РХГИ, 2001. – С. 310, 311.

² Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен 2003. – С. 91.

³ URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Фидес_\(мифология\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Фидес_(мифология)) (дата обращения 23.04.2017)

⁴ Дыдынский Ф.М. Латинско–русский словарь к источникам римского права – Варшава, 1896. [Электронный ресурс] // Доступ из СПС Гарант. Режим доступа свободный

⁵ Соколовский П.Е. Договор товарищества по римскому гражданскому праву – Киев: Типография Императорского университета Св. Владимира, 1893. – С. 65.

⁶ URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Теория_игр (дата обращения 23.04.2017)

часто приходится многократно играть в «одну и ту же игру» с теми же партнерами. Одним из результатов математического моделирования является то, что бесконечное разыгрывание может привести к кооперативному поведению, то есть к сотрудничеству¹. Интересно то, что теория игр востребована, например, и в психологии², и в экономике³, и в юриспруденции⁴.

При этом, в силу существенного числа членов современного сообщества и разнообразия их взглядов на вопросы сотрудничества, очевидно, что в конкретном сообществе оно не может быть описано только в крайних характеристиках «да» – «нет». Однако его усредненный уровень позволяет говорить о том, насколько конкретное сообщество эффективно в достижении своих целей.

С этой точки зрения может быть рассмотрена и позиция А. Аузана относительно того, что конструктивность коллективной общественной деятельности можно определить через так называемый «социальный капитал», свидетельствующим об уровне взаимного доверия и честности в обществе. Один из способов изменения данной величины – с помощью социологических опросов, в которых респонденты отвечают, насколько они доверяют другим людям: родным, близким, соседям, незнакомцам, жителям своего города, региона, страны. Например, в послевоенной Германии уровень взаимного доверия в обществе был рекордно низким: на вопрос, можно ли доверять другим людям, «нет» отвечали больше 90 % респондентов. Зато в конце 1950-х уже больше половины немцев отвечали на аналогичный вопрос положительно. Современная Россия поразительно похожа на послевоенную Германию: у нас сейчас 88 % людей говорят, что другим доверять нельзя – очень близко к

¹ Данилов В.И. Лекции по теории игр – М: Российская экономическая школа, 2002. – С. 85 – 91.

² См.: Берн Э. Игры, в которые играют люди – М.: Эксмо, 2015.; Берн Э. Люди, которые играют в игры. – М.: Эксмо, 2016.

³ См.: Познер Р.А. Экономический анализ права – СПб.: Экономическая школа, 2004; Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. – М.: ГУ ВШЭ, 2003.

⁴ См.: Дегтерев Д.А. Теоретико-игровой подход в праве – М.: URSS, 2016.

абсолютному рекорду немцев. А вот в конце 1980–х все было совершенно иначе: 74 % людей говорили, что доверять другим можно¹.

С противоположной точки зрения можно привести позицию Э. Остром, анализирующую одну из фундаментальных проблем теории игр, т.н. «дилемму заключенного» (в других вариантах – проблема общественных угодий и др.)², в которой игрок («заключенный») максимизирует свой собственный выигрыш, не заботясь о выгоде других. Описывая данную задачу, указанный автор отмечает, что индивидуально рациональные стратегии могут привести к коллективным иррациональным результатам³.

Следовательно, относительно распространенное поведение, являющееся индивидуально рациональной стратегией (в настоящее время – движение отдельных водителей по обочинам автодорог в условиях «пробок»; снижение некоторыми плательщиками налогового бремени через «схемы», «агрессивное» налоговое планирование и т.д.), в итоге могут привести к коллективным иррациональным результатам (объективное уменьшение скорости движения всего потока автомобилей; увеличение налогового бремени на всех плательщиков, в том числе через ужесточение контрольной деятельности налоговых органов и введение новых налогов).

Таким образом, можно сделать предположение, что уровень взаимного доверия и честности в сообществе предопределяет эффективность в достижении целей, стоящих перед данным сообществом. 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.

¹ Аузан А. Институциональная экономика для чайников – М., 2011. – С. 68, 69.; URL: <https://esquire.ru/auzan-7> (дата обращения 23.04.2017)

² URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дилемма_заключенного; С. Брамс. Теория игр. URL: <https://postnauka.ru/faq/72338> (дата обращения 23.04.2017)

³ Остром Э. Управление общим. Эволюция институций коллективного действия. Пер. с англ. Т. Монтян [Электронный ресурс] – Киев, 2016. – С. 24.

Применительно к изложенному, представляется интересным то, что известный французский юрист и философ Леон Дюги¹ (1859 – 1928) предлагал идею о норме общественной солидарности. По его мнению, в солидарности есть только факт взаимной зависимости, соединяющей, в силу общности потребностей и разделения труда, членов человеческого рода, и, в частности, членов одной социальной группы². Само право собственности должно быть понято лишь как власть для индивидов, находящихся в известном экономическом положении, свободно выполнять социальную миссию, лежащую на них вследствие их специального положения³. Примечателен тот факт, что подобные идеи прямо реализованы, например, в части 2 статьи 14 Конституции ФРГ: собственность обязывает; ее использование должно одновременно служить общему благу.

Однако не следует полагать, что каждый член сообщества только и должен думать, как об интересах других членов сообщества, игнорируя свои собственные интересы. Необходим их разумный баланс.

С точки зрения известного российского и советского юриста И.Б. Новицкого (1880 – 1958), законодатель не может воспринять в полной мере высший нравственный завет любви к ближнему, самопожертвования, не может потребовать от членов гражданского оборота полного смирения и подчинения своих личных интересов интересам других лиц. Однако возможны случаи, когда осуществление права одним лицом, связанное с ущербом для другого, переходит всякую меру, нарушает требования доброй совести, которая вызывает к ограничению изложенной отправной точки зрения⁴.

Очевидно, что презумпция добросовестности, частным случаем которой является презумпция законности деяния, с точки зрения традиционной

¹ URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дюги,_Леон (дата обращения 23.04.2017)

² Дюги Л. Общество, личность и государство. Социальное право, индивидуальное право и преобразование государства – СПб., 1909. – С. 7, 8.

³ Дюги Л. Конституционное право. Общая теория государства – М., 1908. – С. 22.

⁴ Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права [Электронный ресурс] // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

классификации презумпций на опровержимые и неопровержимые¹, является опровержимой презумпцией. Полное отсутствие контроля за поведением члена сообщества во многих случаях приведет к тому, что все предположения относительно его поведения будут недостаточно обоснованными. В.И. Данилов, рассуждая о теории игр, полагает, что главный интерес повторяющихся игр связан с интуицией, что люди иначе ведут себя с теми, с кем ожидают поддерживать долговременные отношения. Если игра играется однократно, то игрок может безнаказанно нарушать любые предварительные договоренности. Однако если игра разыгрывается многократно, то некоторые соглашения могут стать равновесиями. Потому что нарушение соглашения в одном раунде может привести к наказанию в последующих раундах².

Соответственно, неопровержимая презумпция добросовестности (законности деяния) была бы совершенно бесполезной, если не вредной. Остается, однако, вопрос о том, что именно будет применено в качестве наказания к «игроку», нарушившему предварительную договоренность и с какой именно вероятностью.

Р.А. Познер отмечает, что концепция человека как рационального максимизатора своей личной выгоды подразумевает, что люди реагируют на стимулы, т.е. если внешние условия изменяются таким образом, что индивид может более полно удовлетворить свои потребности путем изменения своего поведения, то он это сделает³. Соответственно, несущественные санкции и низкая вероятность их применения никак не будут мотивировать субъекта с соблюдению норм, и, соответственно, к взаимовыгодному сотрудничеству.

Известный экономист Г. Беккер⁴ предложил эмпирическую формулу – функцию ожидаемой правонарушителем «полезности» от совершения им правонарушения. А. Аузан разъясняет данную формулу следующим образом: в

¹ Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2001. – С. 38.

² Данилов В.И. Лекции по теории игр – М: Российская экономическая школа, 2002. – С. 85 – 91.

³ Познер Р.А. Экономический анализ права. Т.1 – СПб.: Экономическая школа., 2004. – С. 4.

⁴ Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход – М.: ГУ ВШЭ, 2003. – С. 294.

ней предполагается, что преследование противозаконной преступной деятельности представляет собой результат умножения сомножителей, где один сомножитель связан с тем, насколько тяжела санкция за какую-то преступную деятельность, а второй сомножитель связан с вероятностью того, что преступника поймают, и именно к нему будет применена такая санкция¹.

Таким образом, в этой теории фактически признается, что жесткие санкции с небольшой вероятностью их применения могут «работать» примерно так же, как мягкие санкции, применяемые неотвратимо. Одновременно из данных предположений следует, что государство, стремясь искоренить некоторую противоправную деятельность, может пойти более дешевым с экономической точки зрения путем – через усиление санкций, а не через обеспечение реального установления и наказания всех, кто осуществляет данную деятельность. Впрочем, с правовой точки зрения, отсутствие должного контроля и, как следствие, необеспечение реализации санкций норм права, по меньшей мере, подрывает уважение к государству. Высказывается обоснованное мнение о том, что малоприемлемой видится перспектива перераспределения центра «юридической тяжести» в налоговом праве путем переноса акцента с налогового контроля и администрирования на налоговую ответственность².

При этом активность и «технологии» опровержения презумпции добросовестности реализуются государством через создание специализированных органов (полиция, следственные органы, налоговые органы, прокуратура и др.), имеющих властные полномочия искать и находить доказательства незаконности деятельности частных субъектов (то есть фактически исходить из презумпции незаконности их деятельности), и, по возможности, пресекать данную деятельность.

¹ Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования [Электронный ресурс] // URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/> (дата обращения 23.04.2017)

² Запольский С.В., Мизачева Е.В. Соотношение международно-правового и национального регулирования финансовой деятельности в Российской Федерации // Финансовое право. – 2012. – № 7. – С. 2 – 4.

Так, показателен пример, приведенный Дж. Флетчером, описывающим известное в США уголовное дело по обвинению футболиста О. Дж. Симпсона в убийстве своей жены и ее приятеля¹. Указанный автор, описывая проникновение детективов в поместье Симпсона, в ходе которого они обнаружили ряд улик, приводит слова одного бывшего следователя: «если полицейские детективы–ветераны прибыли к воротам поместья мистера Симпсона, не думая, что он мог совершить эти убийства, то их следовало бы уволить»². Разумеется, речь здесь идет не столько о юридической презумпции, сколько о фактической (т.е. полицейские исходили из того, что убийство, со значительной вероятностью, совершил именно Симпсон, вследствие чего его нужно арестовать, а доказательства данной версии – найти и (или) усилить).

В этом ключе также представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова о том, что любое контрольно–надзорное ведомство выбирает – при участии законодателя – меру собственной подозрительности. От этой меры зависит, насколько дотошно и подробно ведомство отыскивает нарушения в подконтрольной сфере. Наименее подозрительные ведомства позволяют многим нарушителям избежать санкций, наиболее подозрительные – применяют санкции ко многим невиновным. В то же время уровень стандартов доказывания, которые предъявляются к ведомству в судах, обратно пропорционален степени «подозрительности»³.

Соответственно, разумно полагать, что если следователь ведет уголовное дело без наличия своей внутренней модели произошедшего, в которой обвиняемый, скорее всего, совершил инкриминируемое преступление, то роль следователя в расследовании данного преступления непонятна. Если

¹ URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дело_Симпсона (дата обращения 23 апреля 2017)

² Флетчер Дж., Наумов А.В. Основные концепции современного уголовного права – М.: Юристъ, 1998. – С. 86.

³ Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения», февраль 2014) [Электронный ресурс] – СПб., 2014. – С. 4, 5. // URL: http://www.enforce.spb.ru./images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf (дата обращения 23.04.2017)

налоговый инспектор осуществляет налоговую проверку без «настроя» на то, что проверяемый им налогоплательщик, скорее всего, нарушал налоговое законодательство в контролируемый период, то роль налогового инспектора в налоговой проверке также непонятна (несмотря на все «парадные» лозунги о сервисном характере ФНС России¹). Опять же, речь здесь идет не о юридических презумпциях, а о фактических (которые иногда могут обозначаться, как «профдеформация» налогового инспектора, «знающего», где следует искать нарушения при наличии определенных признаков). Юридических презумпций при проверке (типа: «все нарушают, и проверяемый наверняка нарушает», или «всех необходимо презюмировать законопослушными») быть не может; проверка просто предполагает определение соответствия поведения контролируемого субъекта закрепленной в законе «модели». Степень же «подозрительности» и следователя и налогового инспектора в отношении подконтрольного субъекта определяется их полномочиями, следующими из законодательства, а также сложившейся судебной практикой, определяющей, насколько убедительные доказательства должны быть представлены ими в суде для того, чтобы позиция государства в лице его представителя в итоге была признана законной. Отличие, пожалуй, состоит в том, что сформированное следователем уголовное дело в любом случае будет рассматриваться судом, так как уголовные наказания применяются в России только в судебном порядке (предварительный судебный контроль); а решение по результатам налоговой проверки – возможно, будет рассмотрено судом, по воле проверенного налогоплательщика, не согласного с ним и обратившегося в суд; либо при судебном взыскании с налогоплательщика доначисленного при проверке налога (последующий судебный контроль). Можно заметить, что термины «предварительный

¹ «Мы – сервисная компания», – Михаил Мишустин, руководитель Федеральной налоговой службы РФ [Электронный ресурс] // URL: https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2010/11/17/my_servisnaya_kompaniya_mihail_mishustin_rukovoditel (дата обращения 23.04.2017)

судебный контроль», «последующий судебный контроль» применены в значительном числе актов КС РФ¹.

Не исключено, что изложенные соображения могут быть подвергнуты жесткой критике по основаниям их несоответствия принципу презумпции невиновности. Однако можно привести примечательную позицию, высказанную при рассмотрении в Государственной Думе 19 октября 2005 г. законопроекта № 196161-4 (впоследствии принятого в виде Федерального закона от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ): презумпция невиновности налогоплательщика не может быть реализована через лозунги, она реализовывается через процедуры².

Именно процесс, как последовательность стадий (процедур, последовательно разрешаемых вопросов), логично следует, например, из части 1 статьи 339 «Содержание вопросов присяжным заседателям» УПК РФ: по каждому из деяний, в совершении которых обвиняется подсудимый, ставятся три основных вопроса: 1) доказано ли, что деяние имело место; 2) доказано ли, что это деяние совершил подсудимый; 3) виновен ли подсудимый в совершении этого деяния.

В одном из документов³ Совета Европы, посвященном защите права на справедливое судебное разбирательство в рамках Европейской конвенции о защите прав человека 1950 г., анализируется пункт 2 статьи 6 указанной Конвенции (каждый обвиняемый в совершении уголовного преступления считается невиновным, до тех пор, пока его виновность не будет установлена законным порядком). По мнению авторов пособия, это положение в первую очередь отвергает преждевременные заявления о виновности, сделанные

¹ Постановления КС РФ от 17 декабря 2015 г. № 33-П, от 16 апреля 2015 г. № 8-П, от 14 февраля 2013 г. № 4-П, Определения КС РФ от 27 сентября 2016 г. № 2153-О, от 6 октября 2015 г. № 2317-О, от 24 декабря 2013 г. № 2102-О и др.

² URL:

http://transcript.duma.gov.ru/api_search/?search_mode=number&sessid=0&dt_start=&dt_end=&deputy=&type=any&number=196161-4 (дата обращения 10.04.2017)

³ *Виткаускас Д., Диков Г.* Защита права на справедливое судебное разбирательство в рамках Европейской конвенции о защите прав человека. Серия пособий Совета Европы – Воронеж, ООО Фирма «Элист» 2014. – С. 143.

государственными чиновниками. Соответственно, здесь также идет речь только о конкретных, исполнимых запретах и процедурах.

Уместно заметить и определенную отечественную обобщенную особенность восприятия презумпции невиновности. Через «призму» статьи 49 Конституции РФ, весьма примечательно мнение А.А. Тилле о том, что в нашей стране простые люди обычно не видят разницы между признанием факта совершения деяния и признанием вины в совершении данного деяния¹.

Примечателен и тот факт, что в известной советской работе В.К. Бабаева сделан вывод о том, что предположение невиновности – искусственное предположение, которое может быть объяснено только через его политическое значение².

То, что презумпция невиновности – в большей степени должна рассматриваться ни как безусловное (либо даже сакральное) утверждение, а скорее как система установленных процедур, стандартов доказывания и правовых последствий предъявления государственного обвинения (подозрения), следует из сведений, приведенных Г.М. Резником о том, как именно исторически развивалась идея о презумпции невиновности, когда недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности. В средние века глоссаторы – средневековые юристы – поклонялись истине. Тогда выносилось три вердикта – виновен, невиновен, а также оставлен в подозрении. Последний вердикт был преобладающим, поэтому десятки тысяч людей до конца жизни ходили с клеймом неразоблаченного преступника. Потом додумались, что доказывать позитивно можно только положительный факт, нельзя доказать невиновность позитивно. И стали применять презумпцию невиновности³.

Особо следует подчеркнуть то, что принцип презумпции добросовестности (законности деяния) в общем случае имеет отношение ко

¹ Тилле А.А. Занимательная юриспруденция – М.: Галарт, 2000. – С 156.

² Бабаев В.К. Презумпции в советском праве – Горький, Изд-во ГВШ МВД СССР , 1974. – С. 16, 98.

³ Резник Г.М. Наш суд не ведает сомнений // Новая газета. – 2013. – 16 дек.

всем субъектам права (не только к частным, но и к публичным). Например, по справедливому мнению Э.Н. Нагорной, в России, как и в других развитых странах мира, предусмотрена презумпция законности действий государства и должностных лиц.

Соответственно, в российском налоговом праве действует законная опровержимая презумпция добросовестности налогоплательщиков и налоговых органов¹. Таким образом, как частный субъект вправе усомниться в законности действий публичной власти, так и публичная власть имеет возможность поставить под сомнение законность деяний частного субъекта. Однако, сами по себе подобные сомнения не могут иметь принципиального (правового) значения до того момента, как незаконность конкретного деяния определенного субъекта права будет опровергнута посредством известных всем членам сообщества процедур.

В частности, в силу части 1 статьи 49 Конституции РФ каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда. С точки зрения публичной власти, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07, сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Однако можно привести существенное число примеров, которые демонстрируют определенную особенность «технологий» опровержения презумпции законности деяния частного и публичного субъектов, предопределенные особенностями публичной власти. Представляется, что государство в существенном числе случаев (имеющих принципиальное значение для самого существования государства) опровергает данную презумпцию в отношении частных субъектов путем применения достаточно

¹ Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах – М.: Статут, 2006. – С. 128, 506.

кратких по времени, оперативных процедур. Частным же субъектам для опровержения презумпции законности деяния публичного субъекта, как правило, законом предоставляются более длительные по времени процедуры (в том числе административное и судебное обжалование решений, действий, бездействия), что зачастую приводит к тому, что права приходится защищать уже после принудительных действий государства, *post factum*. Так, ярким примером является то, что для взыскания налогов с организаций (то есть с лиц, обеспечивающих основной объем налогов в бюджетной системе России) и индивидуальных предпринимателей, в пункте 2 статьи 45 НК РФ предусмотрен внесудебный порядок.

Таким образом, можно сделать вывод, что организации и индивидуальные предприниматели, полагаящие, что у них нет обязанности по уплате налога (в том числе, если он, с их точки зрения, уже уплачен), в соответствии с разделом VII НК РФ, праве обжаловать акты налоговых органов, опосредующие принудительное взыскание.

Следует отметить, что имеют место и иные, скорее неоднозначные подходы к рассматриваемому вопросу. Так, высказывается мнение, что пора упорядочить использование в публичном праве категории добросовестности. Презумпции добросовестности властного органа (вопреки мнению КС РФ) быть не может. Напротив, презумпция добросовестности подчиненного субъекта – гражданина или организации – должна существовать всегда. В публичном праве не место такой категории как злоупотребление правом применительно к частным лицам: их обязанности расширительному толкованию не подлежат. Властный же субъект может злоупотреблять своими полномочиями. Презумпция вины властного субъекта должна сопровождаться презумпцией невиновности подчиненного лица¹.

¹ *Иванов А.А.* Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть четвертая // URL: https://zakon.ru/blog/2016/11/06/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_chetvertaya (дата обращения 10.04.2017)

Д.В. Тютин, комментируя указанные выводы, полагает, что подобный подход представляется односторонним, и, в частности, порождающим неизбежный вывод о том, что любые требования (акты) власти всегда можно игнорировать, ссылаясь на необходимость предварительного и убедительного обоснования их законности. Упрощенно говоря, власть, допускающая подобный подход, может быть рассмотрена, как изначально нелегитимная, и, скорее всего, нежизнеспособная¹.

Соответственно, применительно к исследуемой тематике, решения налоговых органов всегда можно было бы игнорировать, ссылаясь на необходимость предварительного и убедительного обоснования их законности.

Нельзя не отметить и то, что идея об изначально презюмировании законности действий субъектов публичной власти, следует полагать, в большей степени не одобряется общественным мнением в нашей стране².

При этом, сам по себе вопрос о том, может ли частный субъект не повиноваться публичному требованию, если он обоснованно полагает, что оно незаконно, и намерен доказать это по установленным процедурам, может быть разрешен с применением известной максимы: *jus non habende, tute non paretur* – тому, кто не имеет права, можно не повиноваться с безопасностью³.

Соответственно, отрицательных последствий неповиновения незаконному

¹ Тютин Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступ свободный

² Так, первоначальная редакция законопроекта № 446526-5 «О полиции», внесенного Президентом РФ, содержала крайне интересное положение в части 2 статьи 32: законные требования сотрудника полиции обязательны для выполнения гражданами и должностными лицами; требования сотрудника полиции, обращенные к гражданам и должностным лицам, и предпринимаемые им действия считаются законными до тех пор, пока в предусмотренном законом порядке не будет установлено иное. Однако, как представляется, жесткая отрицательная реакция в средствах массовой информации, в том числе в юридических привела к тому, что в действующем Федеральном законе от 7 февраля 2011 г № 3–ФЗ «О полиции» такого положения уже нет. Оно отсутствовало даже на процедуре первого чтения законопроекта, вследствие чего доступные фрагменты стенограмм его рассмотрения в Государственной Думе не содержат сведений о его обсуждении. В части 3 статьи 30 действующего Федерального закона «О полиции» предусмотрена «стандартная» норма: законные требования сотрудника полиции обязательны для выполнения гражданами и должностными лицами. Сходная «стандартная» норма сейчас есть и в подпункте 7 пункта 1 статьи 23 НК РФ.

³ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и закон, Экзамен, 2003. – С. 225.

распоряжению публичного субъекта быть не может; но остается вопрос о том, в состоянии ли частный субъект точно определить на момент предъявления к нему публичного распоряжения его незаконность, и будет ли это впоследствии им доказано.

К сожалению, имеют место и эпизодические примеры подобных подходов в практике высших судебных органов¹.

Представляется, что такой подход прямо противоречит позиции, изложенной, в частности, в ином судебном акте – в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12: по смыслу главы 24 АПК РФ к бездействию относится неисполнение органом, осуществляющим публичные полномочия, обязанности, возложенной на него нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц; отсутствие прямо определенной в нормативных правовых актах обязанности у публичного органа означает, что нет и основания для признания бездействия незаконным.

Актуальной остается и позиция А.И. Бабкина, который констатировал, что нередко налогоплательщик, обращаясь в суд с иском о признании недействительным решения налогового органа, ошибочно полагает, что автоматически все бремя доказывания в силу АПК РФ возлагается на ответчика².

Соответственно, с учетом того, что *ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat; cum per rerum naturam factum, negantis probatio nulla sint* – доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает, ибо по природе

¹ Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 5641/11 рассматривалась ситуация, в которой завод обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия таможи, выразившегося в неперечислении ему спорных денежных средств, и обязанности таможи устранить допущенные нарушения прав и законных интересов завода. Президиум отметил, что суды, вопреки требованиям части 1 статьи 65 АПК РФ, по существу, возложили бремя доказывания незаконности бездействия таможи на завод, в то время как она презюмируется и именно таможня была обязана доказывать законность своего бездействия.

² Применение налогового законодательства арбитражными судами: Сборник постановлений и материалов Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации – М.: Юридическая литература 1998. – С. 11.

вещей не может быть доказательств отрицательного¹, лицо, ссылающееся в судебном процессе на незаконное бездействие органа власти, должно именно доказывать, что у этого органа власти имеет место прямо определенная в нормативных правовых актах обязанность и есть условия для ее выполнения. Исключения из такого правила должны быть прямо и непротиворечиво следовать из закона².

Кроме того, все изложенные соображения не означают, что понятия добросовестности (законности), при всей их очевидной важности, единообразно воспринимаются и определяются в отечественной правовой науке.

Даже в части принципа (требования) законности, традиционно упоминаемого в юридических учебных пособиях на первом месте в числе общеправовых принципов, не имеется его однозначной дефиниции. Как правило, принцип законности определяется, как требование соблюдения всеми субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах. Но в этом случае вполне корректно усомниться в том, а не слишком ли тривиально содержание принципа законности, поскольку сложно представить нормативный правовой акт, принятый рационально рассуждающим органом власти без расчета на его исполнение адресатами.

По справедливому замечанию Т.Г. Морщаковой, неясно, чем принцип соблюдения закона отличается от простого определения любой нормы как общеобязательного правила поведения³.

Формулировку принципа законности предлагает Е.В. Скурко: «законы должны соблюдаться»¹. Очевидна определенная аналогия с частноправовой

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Прво и закон, Экзамен, 2003. – С. 140.

² Пример прямого нормативного исключения – примечание к статье 1.5 КоАП РФ, исключаящее действие презумпции невиновности (и, соответственно, предполагающее бремя доказывания отрицательных фактов у частного субъекта) при привлечении к административной ответственности за некоторые нарушения в сфере ПДД.

³ URL:

http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/13485?entryName=tamara_georgievna_morshhakova_o_sudebnoj_sisteme_rossii_golicyno_iyul_2014_goda_tekst (дата обращения 15.04.2017)

латинской максимой: *pacta sunt servanda*, которая в упрощенном варианте переводится, как «договоры должны соблюдаться», что можно видеть, например, в Постановлении Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 19 ноября 1999 г. № 4568-П ГД.

Однако несколько иначе указанная максима определена, например, в статье 26 Венской Конвенции о праве международных договоров (Заключена в Вене 23 мая 1969 г.): каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться. Примечательно указание на добросовестное соблюдение договоров, что, очевидно, позволяет трактовать их положения не только через буквальное содержание, но и, например, через основные цели их заключения.

Соответственно, и принцип (требование) законности, с точки зрения, как уточнения, так и расширения его содержания, не может избежать его дополнения неправовыми элементами. В противном случае вышеприведенные доводы Т.Г. Морщаковой будут совершенно справедливыми, а сама необходимость выделения принципа законности вполне может быть поставлена под обоснованное сомнение.

Вопрос о причинах включения в законодательство и (или) судебную практику изначально неправовых понятий может быть разрешен на основе позиции, предложенной В.П. Малаховым: сила и особенность права всегда состояли в том, что его основания никогда не были в нем самом; оно не аксиоматично². Соответственно, на таких понятиях, как справедливость, добросовестность, нравственность и т.д. фактически и основано право, они имеют правовое значение, но сами находятся вне права; и в праве обычно не даются их однозначные определения. Законодатель молчаливо предполагает, что правоприменитель прекрасно осведомлен об их содержании, хотя спектр мнений относительно того, можно ли, например, в конкретной ситуации

¹ Скурко Е.В. Принципы права в современном нормативном правопонимании – М.: Юрлитинформ, 2008. – С. 83, 98, 194.

² Малахов В.П. Мифы современной общеправовой теории – М.: Юнити-Дана: Закон и право, 2013. – С. 120, 25.

обозначить некоторое поведение, как добросовестное, может быть значительным.

М.В. Церковников предлагает понимать добросовестность как инструмент смягчения формализма закона, ограничения общих абстрактных правил, которые установлены для типизированных отношений и которые иногда не срабатывают в конкретной ситуации. Иными словами, здесь мы смотрим на добросовестность как на гибкий механизм, к которому может прибегнуть правоприменитель, когда та правовая цель, ради которой установлены общие правила, не достигается¹. Опять же, здесь можно видеть позиции относительно «гибкого механизма» и «правовой цели, ради которой установлены общие правила». Следует полагать, что и то и другое явление, по своей природе весьма дискуссионны, и предполагают различный подход к их содержанию.

Примечательны и сведения, приведенные Д. Ллойдом, относительно взаимосвязи моральных категорий добросовестности и справедливости в воззрениях Платона: плотник или лекарь имеют свои собственные сферы – плотницкое дело или врачевание больных, добросовестное выполнение которых этими людьми и представляет собой «справедливость»². Следовательно, с этой точки зрения, лицо, действующее явно несправедливо, не может при этом действовать добросовестно. Однако следует отметить, что с точки зрения И.Б. Новицкого, полное отождествление принципа доброй совести с категорией справедливости нужно признавать ошибочным³.

Значимо и то, что принцип добросовестности, при всей его важности, в Конституции РФ прямо не упомянут. Исходя из преамбулы к Конституции РФ, предполагается, что в России имеет место вера в добро и справедливость.

¹ Церковников М.В. О добросовестности в институтах вещного права [Электронный ресурс] // Вестник гражданского права. – 2017. – № 2. – С. 24 – 30 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступ свободный

² Ллойд Д. Идея права. – М.: Книгодел, 2009. – С. 120.

³ Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. [Электронный ресурс] // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

По мнению И.Е. Кабановой, в Конституции РФ термин «справедливость» употребляется единожды в контексте «веры в справедливость»¹.

В Особом мнении судьи Баглая М.В. к Постановлению КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П пояснено, что при выборе формы налогообложения любой законодатель обязан исходить из принципа добра и справедливости, закрепленных во введении к Конституции РФ. Поскольку более точным представляется не принцип добра, а принцип добросовестности, с этой точки зрения, при буквальном прочтении преамбулы к Конституции РФ получается, что в России есть именно вера в добро (добросовестность) и справедливость. Соответственно, дополнительно подтверждается изначально внеправовая сфера существования этих понятий.

С учетом изложенного, рассматриваемый принцип законности может быть сформулирован следующим образом: 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.

Презумпция же законности деяния может быть определена следующим образом: каждое лицо считается действующим законно и добросовестно соблюдающим нормы права, пока в установленном порядке не будет доказано иное.

При этом, в силу части 3 статьи 17 Конституции РФ осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. С точки зрения В.А. Белова, право в целом может быть определено, как возможность (максима) всеобщего поведения, являющаяся продуктом компромисса между свободой личности и сплочением общества². Как считает

¹ Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики: монография / В.К. Андреев, Л.В. Андреева, К.М. Арсланов и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² См.: Белов В.А. Объяснение (эссе о юристах и юридической деятельности) // Корпоративный юрист. 2006. № 1. – С. 55-58

А.Ф. Черданцев, в постсоветской юридической литературе довольно распространена идея, что право есть мера свободы. Однако столь же правомерно противоположное направление мысли: право есть мера несвободы¹. С этой точки зрения, не только право, но и иные общественные регуляторы – мораль, религия, обычаи и т.п., также, в определенной степени, представляют собой меру свободы и несвободы; компромисс между свободой личности и сплочением общества. При этом право является относительно новым социальным регулятором. Соответственно, вопрос «границ» возможного поведения одного и другого субъектов (значимого с точки зрения права), с учетом того, что субъекты в принципе не могут быть фактически равными во всех жизненных проявлениях, не может и быть определен исключительно через понятие равноправия, необходим учет и иных параметров, в том числе добросовестности их поведения.

При этом следует отметить, что особенности правового регулирования в налоговом праве не могут не отражаться на общих проблемах злоупотребления правом в данной сфере. Так, в налоговом праве относительно единообразно признается, что основные налоговые правоотношения – по уплате налогов, являются односторонними². Обязанности налогоплательщика уплатить налог не корреспондирует никакого встречного юридически обязательного предоставления со стороны государства. В частности, по мнению С.Г. Пепеляева, налоговому обязательству не свойственны требования воздержаться от определенных действий³.

Соответственно, в рамках данных правоотношений налогоплательщик, может и не иметь никаких прав, вследствие чего ему нечем, строго говоря, злоупотреблять. Н.П. Кучерявенко отмечает, что налогоплательщик, как субъект отношений, наделен прежде всего обязанностями. Это не исключает закрепления за ним и ряда полномочий дозволительного характера (право на

¹ Черданцев А.Ф. Логико–языковые феномены в юриспруденции – М., 2012. – С. 116.

² Баринов А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2017. – С. 43.

³ Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина.Паблшер, 2015. – С. 185.

использование налоговой льготы, право на обращение в суд и т.д.), которые носят зависимый или производный характер относительно налоговых обязанностей¹.

Таким образом, 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.). Но абсолютизировать подобный подход, надо полагать, не следует, так как он представляется несколько ограниченным.

В частности, при определенных условиях право плательщика НДС на возмещение налога (статьи 171, 172, 176, 176.1 НК РФ) может иметь место по итогам каждого налогового периода и это не будет противоправным (например – если налогоплательщик покупает товары в России и экспортирует их). Здесь будет иметь место объект налога по НДС (статья 146 НК РФ) – реализация товаров на экспорт, но не обязанность по уплате НДС².

Кроме того, некоторые права налогоплательщика, прямо указанные в НК РФ, вообще не связаны с обязанностью по уплате какого-либо налога. В частности, в силу подпункта 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ предусматривает, что налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов. Поскольку излишне уплаченный налог в действительности налогом не является (представляет собой сумму денежных средств, уплаченных в бюджетную систему без оснований), с обязанностью по уплате налогов это право не связано.

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, Легас, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 66.

² В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 рассмотрена ситуация, в которой экспортер реализовывал товар на экспорт по ценам ниже цен его приобретения (с НДС). ВАС РФ отметил, что вывод судов об отсутствии у общества дохода от указанной хозяйственной операции в связи с тем, что цена реализации муки на экспорт ниже цены приобретения у поставщика, является ошибочным, поскольку при расчете обществом прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению НДС, уплаченный поставщику.

Соответственно, права налогоплательщиков, регламентированные в НК РФ, могут относиться к разным категориям лиц, как обязанных уплачивать конкретный налог, так и не имеющих такой обязанности. Однако нет оснований полагать, что какими-либо из них невозможно злоупотребить. В то же время, представляется разумным полагать, что основной объем злоупотреблений правами со стороны налогоплательщиков, исходя из особенностей предмета налогового права, на практике направлен на уменьшение или исключение обязанности по уплате налога, либо на возмещение (получение) налогов из бюджета.

Что же касается возможности злоупотреблений при исполнении обязанностей, то, следует полагать, данное явление невозможно, поскольку некоторая обязанность может не исполняться (исполняться не должным образом), но не исполняться со злоупотреблениями. Привести пример злоупотреблений при исполнении некоторых обязанностей частным субъектом, как представляется, крайне затруднительно. Злоупотребления же при исполнении обязанностей публичным субъектом вполне возможны, так как права (обязанности) публичных субъектов по существу совпадают и зачастую обозначаются, как компетенция (полномочия). Так, Ю.А. Тихомиров полагает, что публичная сфера предполагает соединенность прав и обязанностей в формулу «полномочия» как правообязанность, которую нельзя не реализовать в публичных интересах¹.

Вопросы добросовестности традиционно имеют существенную степень разработанности в отечественном гражданском праве, в основном применительно к пределам осуществления гражданских прав. Более того, как полагает В.А. Белов, понятие о недобросовестном налогоплательщике судьи почерпнули именно из гражданского права². С точки зрения Е.Г. Васильевой, генезис развития понятия «добросовестность» в отечественном

¹ Тихомиров Ю.А. Теория компетенции – М.: Юстицинформ, 2001. – С. 56.

² Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 1. // Доступ из СПС «Гарант». Режим доступа свободный

законодательстве советского периода можно начинать с норм ГК РСФСР, который в статье 60 упоминал его применительно к единственному институту – виндикации¹.

В соответствии с современной (действующей с 1 марта 2013 г.) редакцией пунктов 3, 4 статьи 1 ГК РФ при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. Никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения².

Примечателен тот факт, что законодатель одновременно прямо прописал в современной редакции статьи 1 ГК РФ как вариант добросовестного, так и вариант недобросовестного поведения некоторого субъекта. При этом, с точки зрения А.Ф. Черданцева, в юридической науке иногда выделяются в чистом виде «парные», т.е. противоположные по содержанию принципы. Парные принципы противоположны по содержанию. Доминирование одного из них исключает действие другого. Однако в действительности их соотношение гораздо сложнее и разнообразнее. Во-первых, между ними могут быть разграничены сферы действия. Во-вторых, между противоположными принципами может быть определен компромисс, выражающийся в их сочетании применительно к одной и той же сфере отношений³.

В рассматриваемом же случае, следует полагать, парные категории добросовестного и недобросовестного поведения прямо противоположны по содержанию. Наличие признаков одного типа поведения исключает возможность иной квалификации. Соответственно, по смыслу указанных

¹ *Васильева Е.Г.* Налоговая выгода: монография – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 91.

² Следует отметить, что в статье 1 Гражданского кодекса РСФСР 1922 г. было предусмотрено, что гражданские права охраняются законом, за исключением тех случаев, когда они осуществляются в противоречии с их социально – хозяйственным назначением. Как было установлено в статье 5 Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик 1961 г., гражданские права охраняются законом, за исключением случаев, когда они осуществляются в противоречии с назначением этих прав в социалистическом обществе в период строительства коммунизма.

³ *Черданцев А.Ф.* Логико-языковые феномены в юриспруденции – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – С. 137, 138.

категорий, с конкретной правовой точки зрения (например – с точки зрения налогообложения) одно и то же поведение конкретного субъекта не может быть одновременно признано как добросовестным, так и недобросовестным. В силу же многомерности и сложности общественных отношений определенные ситуации могут быть, как представляется, существенно сложнее с точки зрения однозначных оценок поведения субъекта в целом¹.

Также можно заметить, что парными категориями являются именно категории добросовестного и недобросовестного поведения. Злоупотребление правом (в гражданском праве – т.н. «шикана»), как представляется, не аналогично недобросовестному поведению, несмотря на то, что определенная (но весьма неоднозначная) связь между этими понятиями имеется.

В Толковом словаре В.И. Даля разъяснено: злоупотреблять, злоупотребить что, употреблять во зло, на худое дело, ко вреду, во вред себе или другому, извращать, обращать хорошее средство на худое дело. –ся, быть употребляемым во зло. Злоупотребление ср. действие это и последствие его, самое дело. Злоупотребитель м. –ница ж. употребляющий что–либо во зло².

Хотя вопрос разграничения в налоговом праве категорий недобросовестного поведения и злоупотребления правом является непростым,

¹ Например, директор завода, находящегося в сложной финансовой ситуации, использовал сомнительную налоговую «схему» и тем самым значительно снизил размер подлежащих уплате налогов, но благодаря этому погасил задолженность по заработной плате перед рабочими. С точки зрения права, исключительно социально полезное последующее использование «заработанных» с применением налоговой «схемы» денежных средств никак не влияет на итоговую оценку деятельности директора, запустившего «схему» и завода в целом. В частности, невозможно истребовать у рабочих полученную ими заработную плату по основанию незаконности получения заводом денежных средств, направленных на ее выплату. Как вариант, можно применить концепцию добросовестности рабочих, «извинительно не знающих» (и в силу своего статуса, не имеющих возможности знать) о том, что выплаченная им заработная плата состоит из средств, полученных от незаконной налоговой «схемы». Впрочем, ничто не мешает директору завода заранее объявить рабочим, за счет чего именно они будут получать заработную плату, но это, как представляется, на практике ничего не изменит. Ограниченный перечень случаев удержаний из заработной платы работника установлен в статье 137 Трудового кодекса РФ, подобного основания там нет. Полагать, что в рамках трудовых отношений суды будут применять сложные концепции добросовестности для истребования средств с рабочих, не имеется.

² *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка – М.: Директ-Медиа, 2014. – Т. 1., – С. 685.

попытки его разрешения были, например, в работах Д.Б. Занкина¹, С.В. Савсериса², Д.М. Щекина³, опубликованных еще до введения ВАС РФ термина «необоснованная налоговая выгода». Впоследствии подобные исследования также имели место (в т.ч. работы И.А. Кривошеева⁴ и С.В. Савсериса⁵).

Однако в настоящее время, как представляется, объем исследований несколько сократился, в связи с перенесением «фокуса» научного интереса на налоговую выгоду.

Тем не менее, единообразно воспринимаемого и однозначного разграничения категорий недобросовестного поведения и злоупотребления правом в налоговом праве нет и по настоящее время, дискуссия продолжается.

В сфере же исследования гражданско–правовых отношений эта тематика стабильно востребована, и, например, по сведениям, приведенным В.В. Горюченко⁶, в романно–германской правовой семье на рубеже XIX – XX вв. законодательно было закреплено такое понятие, как «шикана» (или «запрет придинок»), т.е. злоупотребление правом с единственной целью – причинить вред другому лицу. Под злоупотреблением правом необходимо понимать особый вид реализации гражданского права, представляющий собой форму недобросовестного поведения управомоченного лица. Соответственно, данный автор предлагает рассматривать недобросовестное поведение, как

¹ Занкин Д.Б. О соотношении понятий «недобросовестность», «злоупотребление правом» и «нарушение налогового законодательства» [Электронный ресурс] // Налоговед. – 2006. – № 4. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Савсерис С.В. Понятия недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым правоотношениям [Электронный ресурс] // Налоговед. – 2005. – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2001. – С. 47 – 64.

⁴ Кривошеев И.А. Злоупотребление в налоговом праве и соотношение с понятием недобросовестности // Финансовое право. – 2010. – № 2. С. 22 – 27.

⁵ Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2007. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

⁶ Горюченко В.В. Недобросовестное поведение и злоупотребление правом: соотношение понятий // Российский юридический журнал. – 2011. – № 4. С. 173 – 178.

общую категорию, а злоупотребление правом – как частную категорию, разновидность недобросовестного поведения.

При этом можно утверждать, что недобросовестное поведение является более широким понятием, поскольку оно потенциально может иметь место и в сферах, не урегулированных правом; а злоупотребление правом – только в сферах правового регулирования. Если же исследовать разграничение этих понятий непосредственно в сфере правового регулирования, то, по смыслу данных терминов, представляется, что различие также может быть усмотрено: при злоупотреблении правом можно четко обозначить лицо (лиц), чьи права нарушаются данным злоупотреблением, а также определить вид и объем нарушений их прав. Если же речь идет о недобросовестном поведении, то такое однозначное выделение «пострадавшего» и определение объема нарушений его прав существенно сложнее, либо вообще невозможно. Кроме того, злоупотребление правом, по смыслу данного термина, может быть только умышленным, а недобросовестное поведение – нет (особенно в случае, когда анализируемое лицо не знало о нарушении, но должно и могло было знать о нем).

С учетом ограниченности объема настоящего исследования, представляется, что предложенный В.В. Горовенко подход в рабочих целях может быть универсализирован: злоупотребление налоговым правом является частным случаем недобросовестного поведения в налоговом праве.

Соответственно, при избрании такого подхода, могут иметь место ситуации, в которых нет злоупотребления налоговым правом, но есть явное недобросовестное налогово–правовое поведение. Например, в силу пункта 7 статьи 346.26 НК РФ, учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке. Таким образом, налогоплательщики ЕНВД не освобождаются от ведения учета доходов и расходов (подпункт 3 пункта 1 статьи 23 НК РФ). Однако каких–либо санкций за невыполнение указанной

обязанности в НК РФ не предусмотрено. Сделать вывод, что при неведении учета доходов (расходов) плательщиком ЕНВД имеет место злоупотребление налоговым правом, как представляется, в общем случае нельзя. Если налог в данном случае государство получает полностью и в срок, учет доходов и расходов ему, как правило, неинтересен, так как размер ЕНВД от объема выручки плательщика не зависит.

Полагать, что налогоплательщик ЕНВД, не ведущий учет доходов (расходов), делает это исключительно с целью создания проблем для государства, также нельзя: если это и имеет место, то, скорее всего только с целью экономии сил и ресурсов. Однако, недобросовестное поведение здесь, тем не менее, имеет место, поскольку, например, исполнение плательщиком гипотетического требования налогового органа о предоставлении соответствующих документов при выездной налоговой проверке (пункт 12 статьи 89 НК РФ) является принципиально невозможным, а применение санкций по пункту 1 статьи 126 НК РФ (штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ) с учетом сложившейся практики также крайне маловероятно¹.

В.И. Крусс приводит пример «злонамеренного исполнения обязанностей», когда в Германии водители, перевозящие нефтепродукты, добились выполнения своих требований, угрожая начать соблюдать все требования ПДД. По мнению экспертов, это привело бы к параличу транспортных потоков страны². Сходным образом в России могут протестовать и водители против системы «Платон»³ – как вариант, массово двигаясь в

¹ В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 15333/07 разъяснено, что в силу пункта 1 статьи 126 НК РФ налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число не представленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом. Само по себе представление таких документов (статья 93 НК РФ) может быть интересно налоговому органу, например, для определения круга поставщиков и покупателей (заказчиков) данного плательщика ЕНВД, либо для проверки соблюдения всех условий (в т.ч. запретов по пунктам 2.1 и 2.2 статьи 346.26 НК РФ) для применения ЕНВД самим плательщиком.

² Крусс В.И. Злоупотребление правом. – М.: Норма, 2010. – С. 48, 49.

³ URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Платон_\(система_взимания_платы\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Платон_(система_взимания_платы)) (дата обращения 20.04.2017)

колонне со скоростью, не превышающей 60 км/ч, по улицам крупных городов¹. Кроме того, известен термин «итальянская забастовка» – предельно строгое исполнение сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей и правил, ни на шаг не отступая от них, и ни на шаг, не выходя за их пределы².

Ряд публикаций подтверждают избранное разграничение злоупотребления правом и недобросовестного поведения. В частности, по мнению А.В. Волкова, в юридико–техническом плане злоупотребительное поведение выражается в нарушении лицом содержащейся в его субъективном праве обязанности добросовестно осуществлять свое право, исходящей из идей и принципов гражданского права (и прежде всего принципа равноправия и вытекающего из него принципа добросовестного правоосуществления) при формальном соблюдении и (или) использовании им специальных гражданско–правовых норм³. Соответственно, в данном определении косвенно признается то, что злоупотребление правом – частный случай недобросовестного поведения.

Впрочем, некоторые научные исследования содержат и принципиально иные подходы. Так, с точки зрения В.И. Крусса, ненаказуемое юридически значимое поведение воспринимается как дозволенное и правомерное. Оно беспринципно проявляет себя повсюду, где это не грозит – прямо и недвусмысленно – легальными мерами государственного принуждения и юридической ответственности в широком смысле. В конечном счете, подобные деяния определяются родовым понятием «злоупотребление правом»⁴. Но с этой точки зрения, к злоупотреблению правом следует относить все случаи ненаказуемого юридически значимого «отрицательного», с точки зрения целей права, поведения, вследствие чего, например, неведение учета доходов

¹ Дальнобойщики в регионах вышли на дорогу в знак протеста // URL: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2015/11/11/616399-dalnoboischiki-protesta> (дата обращения 20.04.2017)

² URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Итальянская_забастовка (дата обращения 13.03.2016)

³ Волков А.В. Теория концепции «злоупотребление гражданскими правами» [Электронный ресурс] – Волгоград, Станица-2. 2007 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

⁴ Крусс В.И. Злоупотребление правом – М.: Норма, 2010. – С. 11.

(расходов) плательщиком ЕНВД – злоупотребление правом. Более того, В.И. Крусс в той же работе предлагает и интегральное определение: злоупотребление правом – это конституционно недопустимое (неправомерное по сути) формально законное недобросовестное деяние (действие или бездействие) субъекта права, нарушающее права и свободы человека и гражданина и способное причинить вред частным или публичным конституционным интересам, а также другим конституционным ценностям¹. Здесь же злоупотребление правом, как и в предшествующих позициях – частный вариант недобросовестного поведения.

Представляется, что все приведенные соображения и сведения демонстрируют исключительную сложность разграничения злоупотребления правом и недобросовестного поведения, а также и то, что научные дискуссии по данной тематике, очевидно, будут продолжаться в обозримом будущем.

Следует, однако, отметить, что вышеприведенная идея о том, что злоупотребление правом может иметь место только в сферах правового регулирования, позволяет производить дальнейшую закрытую классификацию разновидностей злоупотребления правом по обычно выделяемым отраслям (подотраслям, институтам...) права. Соответственно, можно говорить о злоупотреблениях в гражданском, налоговом, трудовом, уголовном, административном праве; о злоупотреблениях в материальном и в процессуальном праве; о злоупотреблениях в институте уплаты налога и в институте специального налогового режима – ЕНВД и т.д.

По мнению А.В. Ильина, добросовестность – это очень сложная категория, и для материального права она более понятна, чем для процессуального².

Поскольку злоупотребление правами может иметь место не только в материальном, но и в процессуальном аспекте, в отечественных процессуальных кодексах зачастую прямо сформулировано требование о том,

¹ Там же. – С. 61.

² *Ильин А.В.* Принцип добросовестности призван разрушать правила // Закон. – 2018. – № 4. – С. 8.

что лица, участвующие в деле, должны добросовестно пользоваться всеми принадлежащими им процессуальными правами (часть 1 статьи 35 ГПК РФ, часть 6 статьи 45 КАС РФ, часть 2 статьи 41 АПК РФ). При этом в части 7 статьи 45 КАС РФ, в части 2 статьи 41 АПК РФ дополнительно предусмотрено, что злоупотребление процессуальными правами лицами, участвующими в деле, влечет за собой для этих лиц предусмотренные указанными кодексами неблагоприятные последствия. Однако такие последствия в КАС РФ прямо не предусмотрены; а в АПК РФ достаточно редки (часть 2 статьи 111 – отнесение всех судебных расходов, часть 5 статьи 159 – отказ в удовлетворении заявления или ходатайства, часть 3 статьи 225.12 – судебный штраф). Тем не менее, из отечественных процессуальных кодексов также не следует какого-либо разграничения между злоупотреблением правом и недобросовестным поведением, при том, что в тексте могут использоваться оба термина.

Весьма примечателен документ, в свое время отразивший интересную позицию относительно взаимосвязи гражданско-правовых деяний и налоговой добросовестности. Первоначально, известное Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О существенно затронуло интересы предпринимательского сообщества, поскольку из него прямо следовало, что вычет по НДС при оплате товара заемными средствами невозможен. В.Д. Зорькин, описывая указанное Определение от 8 апреля 2004 г. № 169-О, согласился с тем, что его общественный резонанс был беспрецедентным¹.

Видимо, степень неприятия новой правовой позиции в бизнес-сообществе была таковой, что через некоторое время (во всяком случае, после новости от 6 октября 2004 г.) на официальном сайте КС РФ² был размещен документ без номера, даты, и неясного правового статуса, под заголовком «Пресс-служба Конституционного Суда распространила заявление Секретариата КС РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О». Тем не менее, с очевидной целью

¹ Правила жизни Валерия Зорькина // URL: <http://pravo.ru/story/view/67946/> (01.02.2016)

² URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=2586> (дата обращения 01.02.2016)

смягчить ситуацию, в данном документе было пояснено, что субъекты предпринимательской деятельности вправе применять в рамках свободы экономической деятельности различные гражданско–правовые средства (вексель, договор займа, уступку права требования, реорганизацию юридического лица и т.д.). Однако осуществляя субъективные права, они должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) интересов. И когда имеет место очевидное игнорирование этих интересов, может иметь место злоупотребление предоставленными субъективными правами. Выявить это могут только правоприменители (налоговые органы и суды), которые должны стремиться к дифференциации ситуаций с уплатой НДС.

Более того, исходя из данного заявления Секретариата КС РФ, логика Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169–О основывается на необходимости дифференциации различных ситуаций, в выявлении случаев, когда имеет место недобросовестное осуществление налогоплательщиком своих прав и обязанностей. По смыслу статьи 17 (часть 3) Конституции РФ в нашей стране на конституционном уровне содержится запрет на злоупотребление субъективными правами в любой сфере общественной жизни. Всякая схема налоговой оптимизации основана на применении гражданско–правовых средств. Правоприменители не могут ограничиваться только установлением факта уплаты НДС с помощью заемных средств. При обнаружении признаков фиктивности сделок, направленности их на уход от налогов, согласованности действий поставщиков и налогоплательщиков, предъявляющих НДС к возмещению, необходимо выявлять, нет ли в поведении налогоплательщика признаков недобросовестного поведения.

Хотя вопрос о статусе данного документа весьма дискуссионен, интересно то, что в нем, например, использованы идеи Г.А. Гаджиева, который писал в 2004 году, что всякая схема налоговой оптимизации основана на применении гражданско–правовых средств. Но в статье 10 ГК РФ содержится принцип о недопустимости злоупотребительных вариантов осуществления

субъективных прав¹. По всей видимости, Секретариат КС РФ не вполне системно, но изложил проблему, которую можно свести к следующему: «путем умышленных и искусственных гражданско–правовых конструкций налогоплательщики явно преодолевают нормы налогового права и с этим что–то надо делать».

Следует, однако, заметить, что именно здесь можно видеть определенную возможность разграничения налоговой оптимизации (как незаконной и (или) «агрессивной», так и вполне законной) с уклонением от уплаты налогов. Граница может быть проведена по признаку представления государству некоторой информации о налогооблагаемой деятельности. Например, если некоторый предприниматель, реализуя товар (в т.ч. за наличный расчет, по «бартеру», за векселя и т.д.), вообще не информирует об этом государство (не декларирует продажи, не использует контрольно–кассовую технику и т.д.), рассчитывая на то, что по иным каналам государство также эту информацию не получит, то здесь не усматривается и особого применения гражданско–правовых средств для целей налоговой оптимизации. В подобном случае есть просто сокрытие налогозначимой информации от государства для целей уклонения от уплаты налогов. Если же налогоплательщик сознательно передает государству искаженную информацию (например – создает в учете и отчетности видимость работы по договору комиссии и дохода в виде небольшого комиссионного вознаграждения при фактической работе по договору поставки), то здесь налицо применение гражданско–правовых средств для целей незаконной налоговой оптимизации.

Идея Секретариата КС РФ о том, что злоупотребление правом – универсальная категория, как представляется, может быть только поддержана и соответствует позициям известных правоведов, как отечественных, так и зарубежных.

¹ Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления [Электронный ресурс] // ЭЖ-Юрист. – 2004. – № 42. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

В частности, К.В. Нам приводит сведения о том, что в немецком праве применение принципа добросовестности (§ 242 Германского гражданского уложения 1900 года) не ограничилось сферой частного права. Данное положение стало применяться в целом и в публично–правовых областях, таких как административное право и право государственного управления, налоговое право, право, регулирующее отношения госслужбы, и др.¹.

С точки зрения Ж.-Л. Бержеля, есть случаи, когда какие–то лица по форме соответствуют существующей правовой системе, но, придавая своим действиям полную видимость юридической правильности, на самом деле используют свои права, отдельные правила или институты в целях, противоположных тем, которые преследуются позитивным правом². Позиция данного ученого интересна как тем, что в любой правовой сфере в принципе возможно злоупотребление правом, так и тем, что существуют некоторые права, которыми невозможно злоупотребить. Следует, однако, заметить, что четких примеров подобных прав Ж.-Л. Бержель не приводит. Однако идея о том, что тем, либо иным конкретным правом (в т.ч. в сфере налогообложения) в принципе невозможно злоупотребить (либо конкретный субъект не может злоупотребить каким–либо правом), зачастую высказывается и отечественными учеными. В частности, С.Д. Радченко полагает, что в налоговом праве вообще не может существовать институт злоупотребления правом³. По мнению В.С. Белых и П.А. Избрехт, сомнительна возможность использования сугубо частноправовой категории «злоупотребление субъективными гражданскими правами» применительно к налоговым, то есть, по сути, к публичным отношениям, основанным на властном подчинении одной стороны другой⁴.

¹ Нам К.В. История развития принципа добросовестности // Вестник экономического правосудия. – 2018 – № 6. – С. 82.

² Бержель Ж.-Л. Общая теория права. Пер. с фр. – М.: Издательский дом NOTA BENE, 2000. – С. 441, 442.

³ Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях [Электронный ресурс] // Юрист. – 2005. – № 10. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

⁴ Белых В.С., Избрехт П.А. Злоупотребление субъективными гражданскими правами в предпринимательских отношениях [Электронный ресурс] // Арбитражные споры. – 2008. – № 4. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

Представляется немаловажным и тот факт, что сама по себе квалификация действий налогоплательщика, как недобросовестных, еще не означает, что по отношению к нему может быть применена какая-либо штрафная ответственность, что, в частности, прямо признается налоговыми органами¹.

При этом, например, В.Д. Зорькин не исключает злоупотреблений и со стороны налоговых органов. С его точки зрения, полномочия налоговых органов всегда будут предполагать известную степень их усмотрения. В то же время налоговые органы связаны законом, определяющим пределы их контрольных полномочий. Если, осуществляя контроль, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу конституционных положений недопустимо².

Примечательно то, что в соответствии с частью 2 статьи 1 Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 172-ФЗ «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» коррупциогенными факторами являются положения нормативных правовых

¹ Как следует из пункта 8 Письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@, в части использования терминологии налоговым органам при доказывании умысла необходимо учитывать, что обычно используемые на практике слова «недобросовестность налогоплательщика» и «непроявление должной осмотрительности» по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной «нагрузке» описательные выражения для замены других, считающихся неуместными выражений, в частности умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Как правило, указанные словосочетания используются при использовании налогоплательщиками налоговых схем, имеющих видимость совокупности легальных действий, и фирм-однодневок (к деятельности которых налогоплательщик якобы непричастен). Вместе с тем использование указанных слов не коррелирует с задачей доказывания умышленности, более того, ей противоречит и может создать ложное представление о неосторожном или даже невинном совершении налогового правонарушения.

² Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 274.

актов (проектов нормативных правовых актов), устанавливающие для правоприменителя необоснованно широкие пределы усмотрения или возможность необоснованного применения исключений из общих правил, а также положения, содержащие неопределенные, трудновыполнимые и (или) обременительные требования к гражданам и организациям и тем самым создающие условия для проявления коррупции.

Конкретные примеры подобных злоупотреблений со стороны налоговых органов приведены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07¹, в Определениях ВС РФ от 16 февраля 2018 г. № 302-КГ17-16602², от 3 августа 2018 г. № 305-КГ18-4557³. С точки зрения Д.М. Щекина,

¹ В данном судебном акте рассматривался вопрос о законности выездной налоговой проверки, при том, что в период ее проведения (в соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ) в предельный двухмесячный срок проверки засчитывалось только время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика (ст. 89 НК РФ). Суд указал, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля.

² В рассматриваемой ситуации налоговый орган, осуществивший выездную налоговую проверку, упрощенно говоря, существенно «затянул» вынесение решения по результатам выездной налоговой проверки, в котором доначислил значительную сумму НДС. Само по себе такое «затягивание» в общем случае прав налогоплательщика не нарушает, но здесь это позволило создать такую ситуацию, в которой налогоплательщик фактически лишился права на вычеты по НДС (нивелировавшие бы доначисления), т.к. в момент вынесения решения по результатам проверки уже прошел трехлетний срок на применение вычетов (пункт 4 статьи 172 НК РФ). В данном Определении указано, что принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 НК РФ, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, Судебная коллегия отметила, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

³ Налоговый орган, осуществивший выездную налоговую проверку, фактически доначислил НДС, уже уплаченный плательщиком. Судебная коллегия отметила, что делая вывод о необоснованном заявлении к вычету НДС в сумме 8 550 000 руб. за 2 квартал 2013 года и будучи последовательным в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки, инспекция должна была признать, что недоимка за названный период на момент вынесения решения по итогам налоговой проверки у общества в действительности отсутствует. Иной подход, занятый налоговым органом и поддержанный судами при рассмотрении настоящего дела, привел к тому, что налогоплательщик вынужден дважды уплатить НДС.

фундаментально и плательщик, и налоговый орган могут быть заинтересованы в искажении истинного существа операции¹.

Также определенные проблемы, как представляется, следуют их идей о «духе» закона, или, иными словами, об истинной воле законодателя (действительной цели закона и т.д.). С точки зрения Г.А. Гаджиева, воля законодателя – это распространенная юридическая фикция, которая как реальность не существует. Нет никакой воли законодателя. Мы же не можем выявить коллективную волю тех законодателей, которые сидели в зале, когда голосовали².

В другой работе Г.А. Гаджиев привел следующие рассуждения: императивы означают, прежде всего, целеполагание для человека и, что особенно важно для юриспруденции, оценку его поступков. Императивы в юриспруденции – это законы и принципы права. У человека есть свобода выбора: либо следовать предписаниям, либо нет. Наличие императивов предполагает существование «императоров», т.е. лиц и органов, официально их устанавливающих, а также судей, подвергающих оценке поведение людей³. С этой точки зрения, окончательно осознать «волю законодателя» по конкретному вопросу во многих случаях можно только через изучение мнения особых субъектов, облеченных властью официального толкования (в основном – высшие судебные органы). Разумеется, предлагать свои варианты «воли законодателя» может любое лицо (обыватель, ученый, правоприменитель, студент и т.д.), но в силу того, что в конкретном споре акт высшего судебного органа будет играть конечную роль, соответствующее толкование будет иметь наибольшее значение.

¹ *Щекин Д.М.* Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России // Закон. – 2018. – № 11. – С. 39.

² *Гаджиев Г.А.* Современный судья должен думать об экономике //URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539 (дата обращения 29.04.2015)

³ *Гаджиев Г.А.* Право и экономика (методология). Уч. для магистр. / Г. А. Гаджиев - М.:Юр. Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – С. 11.

Кроме того, категория злоупотребления правом, следует полагать, имеет существенную историческую глубину. В частности, *in fraudem legis facit, qui salvis verbis legis, sententiam ejus circumvenit* – тот обходит закон, кто, соблюдая его букву, действует не в духе закона¹. Однако, сложность проблем злоупотребления правом подтверждается и тем, что в истории существовали и, по–сути, альтернативные подходы: *ab abusu ad usum non valet consequentia* – злоупотребление при пользовании не довод против самого пользования².

Далее следует отметить, что впоследствии, в Определении КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О произошел фактический отказ от жесткой правовой позиции, ранее изложенной в Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О в отношении налоговых вычетов по НДС, возможных к применению только при оплате товара собственными средствами. Теперь Суд указал, что в том случае, если налогоплательщик не несет реальных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм НДС, т.е. если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем, то право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено.

В настоящее время, следует отметить, правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, уже не актуальна в принципе, так как в силу действующей редакции статьи 171 НК РФ, вопрос оплаты товара (работы, услуги) в общем случае не является принципиальным для применения вычетов по НДС, вследствие чего актуальность приведенных правовых позиций КС РФ снизилась. Сейчас НДС подлежит уплате «по отгрузке», а вычеты по

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 194.

² Там же. – С. 66.

НДС применяются симметрично, «по получению» приобретенных товаров (работ, услуг)¹.

Тем не менее, указанная последовательность и совокупность правовых позиций КС РФ², позволяют заключить, что с точки зрения данного Суда, всякая схема налоговой оптимизации основана на применении гражданско–правовых средств. Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Заключенные сделки должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общими запретами недопустимости недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

Интересна позиция К.И Склового, с точки зрения которого, в пункте 4 статьи 1 ГК РФ незаконное и недобросовестное поведение противопоставляются. Это означает, что формальное соответствие действий лица закону никак не исключает недобросовестности этого лица. Как легко можно убедиться, ни в одном из описаний недобросовестности не указывается на нарушение закона как на ее существенный признак. Иной подход, если его отождествлять с соблюдением конкретных норм закона, полностью лишает смысла само понятие доброй совести³.

Как полагает А.В. Коновалов, близость категории добросовестности к морально–нравственным нормам не означает ее идентичности последним. Хотя

¹ Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09, после введения в действие с 1 января 2001 г. главы 21 НК РФ налогоплательщики за редким исключением (а с 1 января 2006 г. без исключения) обязаны вести учет выручки для целей обложения НДС со дня отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), то есть с момента отражения в бухгалтерском учете дебиторской задолженности покупателя. Поэтому продавец обязан уплатить данный налог из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя. При этом, в частности, из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 17545/10 следует, что отсутствие разумного объяснения неоплаты товара, в совокупности с иными обстоятельствами, может поставить под сомнение сам факт поставки товара от указанного в документах поставщика.

² Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, заявление Секретариата КС РФ по Определению КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, Определение КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О.

³ *Словский К.И.* Токование добросовестности как обязанность суда // Закон. – 2017. – № 1. – С. 108.

она и имеет, подобно моральным нормам, этическую составляющую, но при этом снабжена, в отличие от последних, вполне конкретным прагматичным содержанием, чрезвычайно важным для устойчивости гражданского оборота. Добросовестность предписывается участникам оборота и предполагается, пока не доказано обратное¹.

Весьма интересны сведения, приведенные Е.А. Сорокиной: в одном из решений Верховного федерального суда ФРГ отмечалось, что правовой принцип добросовестности внутренне присущ всем правовым порядкам. Однако, по справедливому замечанию П. Шлехтрима, в том случае, если данный принцип является общим для всех систем права западного мира и основывается на определенных ценностях этих систем, было бы несложно найти общую основу конкретных правил, которые следуют из этого принципа. Вместо этого существует огромная пустота². Таким образом, принцип добросовестности в современной западной правовой науке, по всей видимости, также не может быть признан в качестве всесторонне разработанного и единообразно понимаемого.

Рассматриваемые положения статьи 1 ГК РФ были разъяснены, в том числе, в пункте 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25: оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации. По общему правилу пункта 5 статьи 10 ГК РФ добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются, пока не доказано иное. Поведение одной из сторон может быть признано

¹ Коновалов А.И. Комментарии к статье 1 Гражданского кодекса Российской Федерации / Гражданский кодекс Российской Федерации. Постатейный комментарий к главам 1,2,3 / под ред. П.В. Крашенинникова. [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2013. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

² Сорокина Е.А. Принцип добросовестности (Treu und Glauben) в доктрине и судебной практике Германии / Ежегодник сравнительного права. 2011. / под ред. Д.В. Дождева. – М.: Статут, 2011. – С. 102.

недобросовестным не только при наличии обоснованного заявления другой стороны, но и по инициативе суда, если усматривается очевидное отклонение действий участника гражданского оборота от добросовестного поведения.

По мнению К.И. Скловского, проблема осложняется тем, что само понятие добросовестности не является определенным. И это – не следствие законодательной неудачи. Оно в принципе не может быть определено в законе. ГК РФ знает и другие случаи включения в закон неопределенных понятий, например в статье 169 говорится об основах правопорядка или нравственности. Даже беглый обзор литературы показывает, насколько неопределенным является понятие добросовестности как принципа гражданского права¹.

Как и было отмечено ранее, обобщенные понятия добросовестности (как и нравственности) имеют правовое значение, но находятся вне права; законодатель молчаливо предполагает, что правоприменитель осведомлен об их содержании. С точки зрения С.В. Савсериса, соотношение нравственности и права состоит в их частичном пересечении: правом заимствованы отдельные нравственные нормы, но есть в праве и нормы, которые не имеют отношения к нравственности². Следует только добавить, что определение добросовестности поведения, очевидно, предполагает некоторые выводы относительно мыслительной деятельности человека, иначе не было бы логичным производить данный термин от термина «совесть».

Как полагает В.А. Белов, этимология эпитета «недобросовестный» указывает на негативную оценку либо образа действия человека – совершение им незаконного или недостойного поступка без угрызений совести, либо самого человека, не испытывающего угрызений совести при совершении им

¹ Скловский К.И. Токование добросовестности как обязанность суда // Закон. – 2017. – № 1. – С. 106, 107.

² Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2007. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

подобного – противоправного или постыдного – поступка (бессовестного человека)¹.

При этом, исходя из позиции Д.В. Тютин, решение вопроса о связанных с некоторым деянием и имеющих правовое значение внутренних психологических процессах индивида (вина и ее форма, действительная воля, беспристрастность и т.д.) в силу того, что их непосредственное познание пока технически крайне сложно, обычно решается через анализ поведения данного индивида (как предшествовавшего рассматриваемому деянию, так и последующего)².

Таким образом, вывод о том, является ли некоторое рассматриваемое деяние добросовестным, либо не является, может быть сделан по итогам анализа иного поведения данного индивида (как предшествовавшего рассматриваемому деянию, так и последующего).

С точки же зрения К.И. Скловского, проанализировавшего вышеуказанное Постановление Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25, добросовестное поведение – ожидаемое от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации³.

Недавний гражданско–правовой вариант ожидаемого поведения продемонстрирован, как представляется, в Определении ВС РФ от 10 марта 2016 г. № 308-ЭС15-15458⁴. В сфере налогообложения сходный подход

¹ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М., Волтерс Клувер, 2006. – С. 1. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Тютин Д.В. Налоговое право. [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

³ Скловский К.И. Токование добросовестности как обязанность суда // Закон. – 2017. – № 1. – С. 107, 108.

⁴ Администрация города Краснодар обратилась в арбитражный суд иском к Министерству обороны о возложении обязанности по сносу самовольно возведенного четырехэтажного не завершенного строительством капитального объекта (детская поликлиника). Данный объект был возведен Минобороны без получения необходимых разрешений. Суд, в частности, отметил, что в ходе рассмотрения дела Министерством приводились доводы о том, что Администрация в качестве лица, осуществляющего публичные функции в сфере согласования по вопросам строительства, одобряла возведение министерством здания поликлиники. По мнению ВС РФ, необходима судебная оценка того, не злоупотребила ли

(применительно к оценке поведения налогового органа) был продемонстрирован, как представляется, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 563/10¹. Здесь видно длительное одобрение налоговым органом, по существу, незаконного поведения налогоплательщика (а именно – применения ЕСХН без подачи соответствующего уведомления (заявления)), вследствие чего было применено правовое последствие такой оценки – признание незаконными доначисления налогов по общей системе налогообложения. В терминологии Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25, отсутствовало добросовестное поведение налогового органа, хотя ВАС РФ и воздержался от такой прямой оценки в указанном судебном акте.

Более современная практика применения данного подхода – Определение ВС РФ от 3 февраля 2017 г. № 307-КГ16-14369 (в котором, в том числе, имеется ссылка на указанное Постановление Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 563/10)². Следовательно, и здесь ожидаемым от

Администрация правом при предъявлении настоящего иска с учетом ее предшествующего поведения. Соответственно, длительное одобрение некоторого поведения (в том числе незаконного), может иметь существенное правовое значение. При строительстве указанного объекта местная администрация не только не препятствовала незаконной деятельности, но и фактически одобряла ее, вследствие чего ВС РФ, по существу, не считал возможным снос здания, соответствующего установленным техническим нормативам.

¹ Как указал Президиум, зарегистрировав 28 декабря 2006 г. соответствующее преобразование юридического лица, общество около двух лет до выездной налоговой проверки его инспекцией, как и его правопродественник, применяло единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН) при отсутствии со стороны инспекции каких-либо замечаний по результатам камеральных проверок налоговых деклараций, представляемых в указанный период. Исчисляя и уплачивая ЕСХН, представляя налоговую отчетность по нему, общество своими действиями подтвердило волеизъявление продолжать использовать специальный налоговый режим. Инспекция же, как орган, осуществляющий регистрацию юридических лиц, будучи осведомленной о реорганизации предприятия, по сути, одобрила действия общества. Таким образом, по мнению ВАС РФ, неподача обществом после его регистрации письменного заявления о намерении уплачивать ЕСХН в данном случае не могла служить основанием привлечения его к налоговой ответственности и перерасчета его налоговых обязательств по общей системе налогообложения.

² В данной ситуации, как указал Суд, индивидуальному предпринимателю инспекцией был выдан патент на право применения с 1 июля 2014 г. патентной системы налогообложения (далее – ПСН), но, в связи с нарушением срока уплаты второго платежа по патенту право на применение ПСН им было утрачено (в соответствии с действовавшей редакцией НК РФ, по уже прошедшему с 1 июля 2014 г. периоду). Инспекция направила в адрес предпринимателя уведомление о необходимости представления отчетности по общей системе налогообложения. Однако предприниматель представил в инспекцию заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход

налогового органа поведением должно было являться четкое и однозначное сообщение предпринимателю того, что он, утратив право на применение ПСН, должен уплачивать по уже прошедшему периоду времени налоги по общей системе налогообложения, в том числе НДС, но никак не ЕНВД. Такого поведения налоговый орган не продемонстрировал, а наоборот, прямо одобрил незаконное применение предпринимателем ЕНВД, вследствие чего блокировка счетов признана незаконной.

Еще один вариант судебного акта, в котором описано ожидаемое от налогового органа поведение – Определение ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941¹. Ожидаемым от налогового органа поведением, в данном случае являлось бы выполнение принятого им же не отмененного

(далее – ЕНВД) с 1 июля 2013 г. (в том числе по прошедшему периоду времени), а инспекция сообщила о постановке предпринимателя с 1 июля 2013 г. на учет в качестве плательщика ЕНВД. Тем не менее, в 2015 году инспекция приостановила операции по счетам предпринимателя в банке в связи с непредставлением налоговой декларации по НДС, поскольку, строго говоря, предприниматель в силу норм НК РФ не мог применять ЕНВД «задним числом». По мнению Суда, инспекция, после представления предпринимателем в налоговый орган деклараций по ЕНВД, в том числе за 3 и 4 кварталы 2014 года, исходя из материалов дела, никаких сообщений о неверном применении им данного специального налогового режима не передавала, и соответственно, у налогоплательщика не должно было возникнуть сомнений относительно того, что декларации по НДС ему представлять не следует. Таким образом, именно несоблюдение налоговым органом требований законодательства о налогах и сборах привело к ситуации, при которой предприниматель посчитал возможным применение системы ЕНВД после утраты права на применение ПСН.

¹ Ситуация, описанная в данном судебном акте, является достаточно неоднозначной. С одной стороны, возмещение (зачет или возврат) НДС (пункт 3 статьи 176 НК РФ), строго говоря, возможно только по результатам камеральной (статья 88 НК РФ), а не выездной (статья 89 НК РФ) налоговой проверки. Решение о возмещении НДС фактически представляет собой дополнение к решению по результатам камеральной проверки декларации по НДС за конкретный налоговый период (пункт 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). Если же НДС по итогам камеральной проверки был возмещен ошибочно, и это было выявлено при последующей выездной проверке, то он, в соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ, взыскивается, как недоимка. Однако в рассмотренной ВС РФ ситуации налоговый орган указал на возмещение НДС по итогам выездной проверки, но впоследствии (видимо, осознав незаконность такого действия) фактически отказался возратить налогоплательщику данный налог. При этом, само решение по итогам выездной налоговой проверки отменено не было, хотя и не исполнялось в данной части. Суд отметил, что произвольный отказ налоговых органов от исполнения принятого ими решения ставит добросовестно действовавшего налогоплательщика в состояние правовой неопределенности в отношениях с государством, что не соответствует принципам верховенства права, юридического равенства, поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, вытекающим из статьи 2, частей 1 и 2 статьи 15, статьи 18, части 1 статьи 19 Конституции РФ, и приводит к нарушению баланса частных и публичных интересов.

ненормативного правового акта. Формальное несоответствие решения налогового органа процедурным нормам НК РФ не должно было влечь нарушения правомерных ожиданий налогоплательщика, а именно возмещения НДС.

Вопрос об ожидаемом поведении, как представляется, связан с тем, что ожидающий субъект, по всей видимости, имеет в своем сознании некоторую модель поведения, которой должен соответствовать «анализируемый» субъект (как публичный, та и частный).

Таким образом, в плане ожидаемого поведения, имеется в виду некоторая идеальная модель противостоящего в реальном правоотношении субъекта права, который, исходя из пункта 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25, учитывает права и законные интересы другой стороны, содействует ей, в том числе в получении необходимой информации.

В целом можно отметить, 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.

Для публичного субъекта, еще, как представляется, в качестве описания модели ожидаемого от него поведения, вполне разумно использовать обобщенные нормы права, указывающие на его компетенцию. В частности, ожидаемое от налогового органа поведение, кроме его регламентации конкретными нормами права, должно соответствовать пункту 1 статьи 30 НК РФ, а также сходной статье 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»: налоговые органы Российской Федерации – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов.

По отношению же к частному субъекту, по точному выражению Г.А. Гаджиева, физическое лицо – это не человек, а правовая маска человека¹. Сходным образом рассуждал и Г. Кельзен: т.н. физическое лицо является искусственной конструкцией правоведения – физическое лицо также является «юридическим»².

Применительно к рассматриваемым проблемам, добросовестный субъект – это скорее не человек (юридическое лицо), а юридическая модель, маска человека (юридического лица), ожидаемое поведение которого и описывается вышеуказанными терминами, в том числе Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25. Реальный субъект признается добросовестным, если его известное поведение соответствует добросовестной «модели». Опять же, речь идет именно о том поведении, которое известно оценивающему субъекту, так как реальное поведение оцениваемого субъекта могло быть и иным.

С точки зрения В.И. Емельянова, формулы «знал», «знал или мог знать» и «не знал и не должен был знать» основаны, так же как и понятия виновности и недобросовестности, на среднем предвидении вменяемого человека. Разумными следует считать действия, которые совершил бы человек, обладающий нормальным, средним уровнем интеллекта, знаний и жизненного опыта. Абстрактная личность, обладающая такими качествами, может быть названа разумным человеком³. По мнению Д.В. Тютина, идея о «среднем» человеке, представляющем собой некий эталон восприятия и поведения, является достаточно универсальной. Именно через нее и трактуются такие

¹ Гаджиев Г.А. *Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности)* – М.: Норма, Инфра-М, 2013. – С. 16.

² Кельзен Г. *Чистое учение о праве.* – СПб.: ООО Издательский Дом «Алеф-Прес», 2015 – С. 217.

³ Емельянов В.И. *Разумность, добросовестность, злоупотребление гражданскими правами* [Электронный ресурс] – М.: Лекс-Книга, 2002. // Доступ из СПС «Гарант». Режим доступа свободный

обобщенные правовые категории, как «добросовестность», «разумность», «заботливость», «осмотрительность», «неосторожность» и др.¹

Нельзя, однако, не учитывать, что этот «средний» человек, как правовое мерило поведения реального субъекта, в большей степени существует в сознании судей, чем иных членов сообщества. С точки зрения С.Л. Будылина, часто говорят, что добросовестность – это преобладающий в данном обществе стандарт поведения участников оборота. Этот тезис в значительной степени выглядит лукавством. Мне не приходилось слышать о процессах, где вопрос о добросовестности стороны спора решался бы исследованием обычаев оборота в данной местности. Вопрос неизменно решается на основании представления судей о должном. Применяя принцип добросовестности, судьи имеют возможность навязывать обороту свой моральный стандарт, предположительно более высокий, чем существующий в обороте в данный момент².

В Модельных правилах европейского частного права³, разработанных Рабочей группой по созданию проекта Европейского гражданского кодекса и Группой по исследованию действующего частного права Европейского Союза, сделана попытка разъяснения значения соответствующих терминов⁴.

Таким образом, при всей важности категории добросовестности (и парной категории недобросовестности) в современном гражданском праве, ни

¹ Тютин Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Будылин С.Л. Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/chto_takoe_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere (дата обращения 19.04.2018)

³ Модельные правила европейского частного права (пер. с англ.) [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2013. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

⁴ В положении I.-1:103 «Добросовестность и честная деловая практика» устанавливается, что термин «добросовестность и честная деловая практика» означает стандарт поведения, характеризующийся честностью, открытостью и уважением интересов другой стороны сделки или соответствующего правоотношения. Поведением, противоречащим добросовестности и честной деловой практике, является, в частности, поведение, не соответствующее предшествующим заявлениям или поведению стороны, при условии, что другая сторона, действуя себе в ущерб, разумно положила на них. Кроме того, в положении III.-1:103 указанного документа предусмотрено, что при исполнении обязанностей, при осуществлении права на исполнение, при использовании мер защиты от нарушения и возражений против таких мер защиты или при осуществлении права на прекращение обязанности или договорных отношений все лица обязаны действовать в соответствии с требованиями добросовестности и честной деловой практики.

наука (в том числе зарубежная), ни отечественная правовая система пока не дают четкого представления о содержании данных категорий.

Представляется, что здесь вполне применим подход Э.Х. Леви: писанная Конституция должна быть неопределенной в своих общих выражениях¹. Обобщенная формализация добросовестности, как представляется, в адекватном виде пока невозможна. Законодатель лишь в отдельных конкретных случаях указывает на признаки добросовестного поведения и на соответствующие (опять же, конкретные) правовые последствия такого поведения. Так, в силу пункта 1 статьи 302 ГК РФ если имущество возмездно приобретено у лица, которое не имело права его отчуждать, о чем приобретатель не знал и не мог знать (добросовестный приобретатель), то собственник вправе истребовать это имущество от приобретателя в случае, когда имущество утеряно собственником или лицом, которому имущество было передано собственником во владение, либо похищено у того или другого, либо выбыло из их владения иным путем помимо их воли.

Однако следует отметить, что современная (действующая с 1 марта 2013 г.) редакция статьи 1 ГК РФ дает возможность предложить фактически законодательную дефиницию добросовестного поведения, а ранее действовавшая редакция такой возможности не давала. Примечательно и то, что пункт 5 статьи 53.1 ГК РФ в настоящее время проводит некоторое разграничение недобросовестных и неразумных действий (они, с точки зрения законодателя, могут быть недобросовестными, но разумными). Существенной практики применения данного законоположения пока не сложилось.

А.Л. Маковский, комментируя предшествующую редакцию ГК РФ, отмечал, что одним из существенных недостатков ГК РФ является отсутствие в нем общего правила, которое обязывало бы действовать добросовестно при осуществлении прав и исполнении обязанностей. Не оправданием, а лишь объяснением может служить то обстоятельство, что таких правил не было в российском праве и раньше. Попытка ввести их была сделана в проекте

¹ *Леви Э.Х.* Введение в правовое мышление – М.: Наука, 1995. – С. 70.

Гражданского уложения Российской империи, а затем в 1993 г. в проекте ГК РФ. В последнем случае имелось в виду установить следующее правило: «Лицо должно действовать при осуществлении принадлежащих ему прав добросовестно, соблюдая нравственные принципы и правила деловой этики» (пункт 1 статьи 168 проекта ГК РФ). При рассмотрении проекта в Государственной Думе эта норма была исключена из-за опасения, что она предоставляет слишком широкое усмотрение судьям, еще не умеющим пользоваться столь широкой дискрецией¹.

При этом, упоминание как добросовестности, так и недобросовестности по тексту ГК РФ и до изменений 2013 г. периодически имело место. В.А. Белов, комментируя указанную ситуацию, отметил, что в ГК РФ, как это ни покажется странным, не содержится ни слова о недобросовестности как понятии, как правовом институте! Слово (термин, обозначение, наименование) «недобросовестность» имеется, но одноименного понятия (категории) нет). С точки зрения указанного автора, добросовестность – это извинительная ошибочная субъективная психическая оценка дееспособным лицом собственных противоправных действий в качестве правомерных².

Извинительное незнание (в обратном смысле, то есть знания о соответствующих фактах), что примечательно, прямо указано в пункте 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53: налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

С точки зрения того, что именно может извинительно не знать добросовестный субъект, можно учесть: *ignorantia facti excusat, ignorantia juris*

¹ Маковский А.Л. О кодификации гражданского права (1922 – 2006) [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2010. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Электронный ресурс] – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 2, 7, 8. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

(haud) non excusat (neminem excusat) – незнание факта извиняет, незнание права (ни в коем случае) (никого) не извиняет; *ignorantia eorum quae scire tenetur non excusat* – незнание того, что лицо должно знать, не извиняет¹; *scire et scire debere aequiparantur in jure* – знать и предполагаться знающим – это с точки зрения права одно и то же². Соответственно, для признания субъекта добросовестным ему позволительно не знать о неких, имеющих существенное юридическое значение, фактах (либо о значимых субъективных правах иных лиц, являющихся следствием этих неизвестных ему фактов). Незнание права традиционно никакого правового последствия не влечет; все субъекты предполагаются информированными о содержании норм права.

В «русле» такого подхода высказывается и А.А Маковская: недобросовестность участника оборота не позволяет ему ссылаться на достоверность данных ЕГРЮЛ. Положения статьи 53 ГК РФ не раскрывают, что следует понимать под «добросовестностью» или «недобросовестностью» в поведении участника оборота, полагающегося на данные ЕГРЮЛ. Разумно предположить, что и применительно к ЕГРЮЛ выражение «лицо, добросовестно полагающееся» на его данные, подразумевает лицо, которое, полагаясь на эти данные, не знает и не должно знать об их недостоверности³.

По мнению Г.А. Гаджиева, добросовестность, сквозь призму статьи 302 ГК РФ, должна рассматриваться как знание, информированность о фактах. Одной из причин принятия ошибочных решений судами является незавершенность дискуссии в науке гражданского права о сущности добросовестности, и, в частности, является ли добросовестность объективной догматической категорией частного права. Как известно, сторонником позиции,

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 185.

² Там же. – С. 344.

³ Маковская А.А. Достоверность реестра юридических лиц (вымысел или реальность) / в сб. «О договорах». – М.: Статут, 2017. – С. 104.

согласно которой добросовестность должна рассматриваться как объективная категория, был И.Б. Новицкий¹.

Говоря о работе И.Б. Новицкого, Г.А. Гаджиев, по всей видимости, имел в виду его статью, впервые опубликованную в 1916 году². В частности, как отмечал И.Б. Новицкий в данном произведении, многочисленные случаи, когда гражданско–правовые нормы прямо или косвенно привлекают начало доброй совести, могут быть сведены к двум основным категориям. В одних случаях добрая совесть выступает в объективном значении, как известное внешнее мерило, которое принимается во внимание законом, судом, применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных сношениях друг с другом; здесь перед нами как бы открывается новый источник, выступает параллельная или подсобная норма, призываемая к действию законом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле, как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с наличием которого закон считает возможным связать те или иные юридические последствия.

Предварительно следует заметить, что такое подразделение добросовестности на ее виды относительно единообразно воспринимается в современной правовой науке, но имеют место и иные подходы. Например, по мнению М.В. Церковникова, вызывает определенные сомнения общепринятое разграничение добросовестности в объективном и в субъективном смысле. Это деление представляется достаточно смутным и весьма небесспорным³.

Таким образом, с этой точки зрения, вышеприведенные позиции В.А. Белова и А.А. Маковской, в большей степени соответствуют анализу добросовестности в субъективном смысле, как извинительного незнания о

¹ Гаджиев Г.А. Легитимация идей «Права и экономики» (новые познавательные структуры для гражданского права) [Электронный ресурс] – СПб., 2017. – С. 43.

² Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. [Электронный ресурс] // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Церковников М.В. О добросовестности в институтах вещного права // Вестник гражданского права. – 2017. – № 2. – С. 24 – 30. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

фактах. Но указанные обстоятельства лишней раз подчеркивают связь оценки поведения, как добросовестного, с психическими процессами анализируемого субъекта (исходя из конструкции термина, как ни удивительно, с совестью). В этом плане представляется интересной позиция Ю.А. Денисова, с точки зрения которого можно структурировать любой человеческий поступок как элемент деятельности (поведения), выделив из него следующие составляющие: субъект поступка, сам поступок с его объективной и субъективной стороны, объект поступка. Эти элементы структуры поступка традиционно вычленяются и правоведением при исследовании феномена правонарушения. Их объединяет понятие «состав правонарушения», которое является не чем иным, как разновидностью человеческих поступков особого качества: общественно опасных (или вредных) поступков¹. Сходным образом рассуждает А.Ф. Черданцев: по аналогии с составом правонарушения можно создать состав (модель) правомерного поведения и правового поведения вообще². В.И. Крусс прямо предлагает выделять состав злоупотребления правом³.

Таким образом, как добросовестное, так и недобросовестное поведение (деяние) могут быть описаны через теоретическую конструкцию «состав деяния», по аналогии включающую субъекта деяния, само деяние с его объективной и субъективной стороны, объект деяния. Анализ деяния на предмет того, является ли оно добросовестным, логично осуществлять через анализ субъективной стороны деяния, то есть через внутреннее психическое отношение субъекта к совершаемому им деянию.

Однако вопрос о том, знал ли (должен был знать) некоторый субъект о некоторых существенных (с правовой точки зрения) фактах для того, чтобы его поведение было признано добросовестным, кроме того, что подлежит разрешению через анализ поведения данного субъекта (как предшествовавшего рассматриваемому деянию, так и последующего), очевидно, еще и может быть

¹ Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты) – Л.: Издательство Ленинградского университета, 1983. – С. 74.

² Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – С. 250.

³ Крусс В.И. Злоупотребление правом – М.: Норма, 2010. – С. 45, 45.

разрешен различным образом с разных точек зрения. Так, различным образом на данный вопрос могут ответить сам субъект, контрагенты в его деятельности, представитель специализированного государственного органа (прокурор, следователь, налоговый инспектор, судья), условно–независимые наблюдатели, ученые, и т.д.

При этом, с точки зрения А. Барака, судебское усмотрение означает полномочие, которое закон дает судье, чтобы делать выбор из нескольких альтернатив, из которых каждая законна. Судейское усмотрение относится к трем объектам: Первый – это факты. Судейское усмотрение выбирает из совокупности фактов те, которые кажутся необходимыми для разрешения конфликта. Вторая область – это применение данной нормы. Судейское усмотрение отбирает из различных методов применения, которые даются нормой, один, который находит подходящим. Третья область усмотрения лежит в установлении самой нормы. Судейское усмотрение выбирает из нормативных возможностей вариант, который кажется подходящим. Таким образом, есть три объекта судебного усмотрения – факт, применение нормы и сама норма¹.

Не следует полагать, что правом усмотрения в своей деятельности обладают исключительно судьи. Так, По мнению А.В. Демина, дискреция как особая форма управленческой деятельности означает возможность властного субъекта действовать по своему усмотрению в зависимости от складывающейся ситуации, нередко включая и «право на бездействие»².

С точки зрения значимого судебного инструмента – аналогии права, примечательна позиция В.В. Ершова, по мнению которого, понятие «аналогия права» с позиции интегративного правопонимания представляется теоретически дискуссионным, так как в случаях действительных пробелов в праве применяется не теоретически спорная «аналогия права» (что является «аналогом» права?), а уполномоченные правотворческие органы и лица

¹ Барак А. Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М.: Норма, 1999. – С. 13, 20, 25.

² Демин А.В. Нормы налогового права – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. – С. 256.

вырабатывают дополнительные принципы и (или) нормы права в формах национального и (или) международного права, реализуемых в государстве¹.

Discretio est scire per legem quid sit justum – усмотрение есть знание того, что является с точки зрения права справедливым². В частности, право на назначение выездной налоговой проверки (статья 89 НК РФ) реализуется через усмотрение налогового органа, в котором состоит на учете соответствующий налогоплательщик. Именно налоговый орган решает, проводить ли вообще выездную налоговую проверку, а если проводить, то за какой период и по каким именно налогам. Разумеется, на практике объективно не может быть полного произвола и неразумности в назначении выездных проверок – в силу ограниченности ресурсов налоговых органов нет смысла в ее назначении, например, в отношении недействующего налогоплательщика – организации, в которой фактически нет имущества и невозможно найти лицо, числящееся директором. Даже доначислив налоги, налоговый орган, скорее всего, не сможет их взыскать и в итоге сработает «на корзину».

Примечательно то, что некоторые признаки «подозрительности» для действующих налогоплательщиков указаны в Приказе ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@³.

Однако принципиальное отличие судебного усмотрения (дискреции) заключается в том, что оно, в отличие от аналогичных полномочий иных государственных органов, является, в некоторой степени, конечным. Оценка судьей наличия (отсутствия) некоторых фактов прошлого, как основа для вынесения решения по делу в конкретном споре, не может быть преодолена иным субъектом, в том числе органом власти. Конечно, суд полностью не

¹ Ершов В.В. Пробелы в праве: правовая природа и способы преодоления // Российское правосудие. – 2016. – № 4. – С. 12.

² Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 132.

³ В т.ч. налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности); отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период и т.д.

застрахован от ошибок, в том числе в оценке фактов, но, по точному мнению Г.А. Гаджиева, жизнь подсказывает, что истины в конечной инстанции в юриспруденции не бывает. Но последняя инстанция должна быть в споре. Это обеспечивает определенность¹. Именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательные решения в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений².

С этой точки зрения, конечная оценка поведения некоторого субъекта, как добросовестного, при наличии спора будет осуществляться судом. Через анализ сведений о том, каким именно было поведение данного субъекта (как предшествовавшее рассматриваемому деянию, так и последующее), суд может сделать вывод о том, знал ли (должен был знать) этот субъект (вернее – модель субъекта) о некоторых существенных (с правовой точки зрения) фактах для того, чтобы его поведение было признано добросовестным.

Важность судебного усмотрения следует и из американского опыта в аналогичном блоке правовых проблем. С точки зрения Д. Ларо, в XX в. наиболее искушенные в налоговых вопросах налогоплательщики, играя на том, что налоговые последствия деятельности можно предсказать с разумной долей вероятности, довольно часто использовали различные схемы сделок для ухода от налогов. Некоторые из этих сделок представляли собой механизмы законного налогового планирования, другие – попытки избежать налогообложения, однако большинство сделок совершалось в так называемой «серой зоне» – между этими двумя крайностями³.

Подобная терминология, следует отметить, является распространенной: по мнению А.Н. Медведева и Т.В. Медведевой, «черные схемы» – прямое

¹ Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике // URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539 (дата обращения 29.04.2015)

² Постановление КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

³ См.: Ларо Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 68-81

нарушение закона, создание фиктивных расходов, умышленное искажение отчетности; «серые схемы» – формально законные действия, основанные на пробелах в законодательстве, не нарушающие «букву закона», однако противоречащие «духу закона»; «белые схемы» – использование абсолютно законных способов (в первую очередь, специальных режимов налогообложения)¹. Соответственно, оценка «схемы», как «серой» или «черной», неминуемо влечет взаимосвязанную оценку поведения налогоплательщика, применившего такую схему.

Следует отметить, что в плане одобрения «белых» схем (законного налогового планирования) имеется существенный объем обобщенных правовых позиций как зарубежных, так и отечественных судебных органов. Например, С.В. Жестков приводит сведения об известном деле *IRC v. Duke of Westminster* (Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского), рассмотренном в 1936 году Палатой лордов Великобритании. В данном деле Палата постановила, что любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычной ситуации².

Как следует из Постановления КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П³, в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов.

¹ *Медведев А.Н., Медведева Т.В.* Налоговые теоремы (с доказательствами) – М.: Аудит БТ, 2014. – С. 21.

² *Жестков С.В.* Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) – М.: МЗ Пресс, 2002. – С. 7.

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4

Приведенный акт КС РФ, надо отметить, достаточно часто приводился и приводится налогоплательщиками в обоснование легитимности применения ими любых налоговых «схем» (как «белых», так и «серых» и «черных»). В частности, именно на эту правовую позицию ссылались представители налогоплательщика в деле, рассмотренном в Постановлении ЕСПЧ от 25 июля 2013 г. по делу «Ходорковский и Лебедев против Российской Федерации». По мнению Ю.А. Крохиной, данный акт КС РФ сформулировал важную правовую позицию, которую частные субъекты небезосновательно называют манифестом налогового планирования¹. Т.А. Гусева, анализируя указанный акт КС РФ, пришла к выводам, что интересы бюджета должны защищаться не путем обращения к институту злоупотребления правом и добросовестному осуществлению прав, а через опровержение действительности (переквалификацию) сделки². С точки зрения С.В. Савсериса, также основанной на данном Постановлении КС РФ, ответственность за законное использование налогоплательщиком налоговых льгот, вычетов и режимов наступать не может³.

Однако, следует отметить, что данная позиция С.В. Савсериса, на первый взгляд, выглядит достаточно тривиально, но проблема в действительности состоит в том, можно ли считать законно использованными налоговые льготы, вычеты и специальные налоговые режимы, если они изначально применены в противоречии с их предназначением. По сведениям, приведенным Н.А. Пушкаревой, доктрина, первоначально изложенная английскими судьями в вышеприведенном деле *IRC v. Duke of Westminster*, в современном налоговом праве Великобритании применяется с существенными уточнениями, происходящими, в том числе, из дела *Ramsey v. IRC* (1982 г.).

¹ Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 240.

² См.: Гусева Т.А. Добросовестный или недобросовестный? // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 8. – С.18-22

³ Савсерис С.В. Понятия недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым правоотношениям [Электронный ресурс] // Налоговед. – 2005. – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

Начав с буквального толкования закона и принципа «все, что не запрещено, разрешено», британские суды пришли к функциональному анализу коммерческой сути сделок и нивелированию для налоговых целей шагов, не имеющих коммерческого значения¹.

Примечательно то, что мнению КС РФ, законодательное регулирование, направленное на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг) и определяющее такую меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы граждан и организаций как налогоплательщиков².

Следует отметить, что в данном судебном акте КС РФ впервые в практике этого суда применен термин «налоговое планирование». Впоследствии указанный термин и изложенная правовая позиция неоднократно упоминались в иных актах КС РФ³.

При этом, в ряде случаев признание судом поведения лица недобросовестным вполне может быть следствием эффективного доказывания налоговым органом того, что рассматриваемое лицо участвовало в налоговой «схеме» и не могло не знать об этом (в том числе, если именно оно и создало данную «схему»). Наличие письменных доказательств взаимодействия различных участников «схемы» далеко не всегда является обязательным.

Данный вывод, в частности, подтверждается следующей правовой позицией: при анализе вопроса о том, являются ли действия хозяйствующих субъектов на товарном рынке согласованными (статья 8 Закона о защите конкуренции), арбитражным судам следует учитывать: согласованность

¹ *Пушкарева Н.А.* Эволюция доктрины уклонения от уплаты налогов в прецедентном праве Великобритании // *Налоговед.* – 2018. – № 8. – С. 82 – 87.

² Определение КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О.

³ Постановление от 3 июня 2014 г. № 17-П; Определения от 13 октября 2009 г. № 1332-О-О, от 21 декабря 2011 г. № 1856-О-О, от 29 ноября 2012 г. № 2219-О, от 29 марта 2016 г. № 460-О, от 23 июня 2016 г. № 1192-О

действий может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении. Вывод о наличии одного из условий, подлежащих установлению для признания действий согласованными, а именно: о совершении таких действий было заранее известно каждому из хозяйствующих субъектов, – может быть сделан исходя из фактических обстоятельств их совершения¹.

Представляется, что в данном разъяснении есть элементы универсального характера. При его проецировании на налоговые правоотношения, можно заключить, что при анализе вопроса о том, являются ли действия хозяйствующих субъектов согласованными и доказывающими их взаимодействие в рамках налоговой «схемы», судам следует учитывать, что согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении. Подобное разъяснение имеет место и в налоговых правоотношениях².

Таким образом, в антимонопольных отношениях согласованность действий формально независимых лиц зачастую имеет место без ее документального подтверждения, т.к. сделки между ними могут отсутствовать, но, например, согласованное манипулирование ценами на одном рынке вполне может иметь место на практике. В налоговых же отношениях согласованность

¹ Пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства».

² Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»: при взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели – возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии. Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

действий формально независимых лиц обычно имеет место при документальной имитации независимости, так как именно путем предъявления налоговому органу документов о совершении сделок между такими лицами (при фактическом совершении сделок между иными лицами, при указании в документах не соответствующих действительности цен по сделкам и т.д.) заинтересованные налогоплательщики стремятся уменьшить свои налоговые обязательства.

По итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам, что недобросовестное поведение является более широким понятием, чем злоупотребление правом, поскольку оно потенциально может иметь место и в сферах, не урегулированных правом. 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, согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении.

1.3. Развитие концепции добросовестности налогоплательщика в практике высших судебных органов и границы ее применения

Как было показано выше, в период активного применения концепции добросовестности налогоплательщика (с 1998, или по иным оценкам – с 2001 по 2005 годы), как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога¹, что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на

¹ Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О

использование налоговых льгот, расходов и вычетов¹, что, в свою очередь, соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем».

Особо следует отметить, что вопросы уплаты налогов через неплатежеспособные банки вообще не охватываются институтом налоговой выгоды. По этой причине, поскольку в силу очередного финансового кризиса и жесткой политики ЦБ РФ по отзыву лицензий у коммерческих банков опять имеют место проявления бизнеса на «проблемных банках», концепция «недобросовестного налогоплательщика» вновь стала востребованной в этой сфере².

Одним из последних примеров практического применения правовых позиций КС РФ, посвященных добросовестности налогоплательщика, является Определение ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981³.

Но общий вопрос правовых последствий квалификации деяния, как злоупотребления правом (недобросовестного поведения) является непростым и может разрешаться различными способами (как законодателем, так и правоприменителем). Примечательно то, что с современной точки зрения даже некоторые действия обвиняемого в уголовном процессе могут быть признаны судом злоупотреблением правом (недобросовестным поведением), с соответствующим процессуальными последствиями. Так, имеет место разъяснение⁴, что суд может не признать право обвиняемого на защиту

¹ Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О

² Относительно недавно это было продемонстрировано, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11. Сейчас же, в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) применен знаковый термин: «технические записи по счетам клиентов в банке, совершенные в условиях его неплатежеспособности».

³ По мнению ВС РФ, на момент предъявления спорных платежных поручений Банк России не принял меры по отзыву лицензии у «Банка Город», в связи с чем предприниматель при предъявлении платежных поручений был вправе исходить из того, что банк находится в платежеспособном состоянии и будет в состоянии обеспечить перечисление денежных средств в бюджетную систему. Поведение предпринимателя имеет разумные причины и не дает оснований для вывода о злоупотреблении правом.

⁴ Пункт 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 29 «О практике применения судами законодательства, обеспечивающего право на защиту в уголовном судопроизводстве» //Бюллетень Верховного Суда РФ, 2015, № 9

нарушенным в тех случаях, когда отказ в удовлетворении ходатайства либо иное ограничение в реализации отдельных правомочий обвиняемого или его защитника обусловлены явно недобросовестным использованием ими этих правомочий в ущерб интересам других участников процесса, поскольку в силу требований части 3 статьи 17 Конституции РФ осуществление прав и свобод человека не должно нарушать права и свободы других лиц. С точки зрения Л.В. Головки, данное положение представляет собой конструкцию для противодействия злоупотребления правом на защиту¹.

Другой, и более известный пример – в пункте 2 статьи 10 ГК РФ предусмотрено, что в случае несоблюдения требований, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, суд, арбитражный суд или третейский суд с учетом характера и последствий допущенного злоупотребления отказывает лицу в защите принадлежащего ему права полностью или частично, а также применяет иные меры, предусмотренные законом.

Данная редакция статьи 10 ГК РФ действует с 4 марта 2013 г. Имеет место разъяснение о том, что если будет установлено недобросовестное поведение одной из сторон, суд в зависимости от обстоятельств дела и с учетом характера и последствий такого поведения отказывает в защите принадлежащего ей права полностью или частично, а также применяет иные меры, обеспечивающие защиту интересов добросовестной стороны или третьих лиц от недобросовестного поведения другой стороны (пункт 2 статьи 10 ГК РФ)².

Интересна и позиция, посвященная предшествующей редакции статьи 10 ГК РФ: непосредственной целью названной санкции является не наказание лица, злоупотребившего правом, а защита прав лица, потерпевшего от этого злоупотребления. Следовательно, для защиты нарушенных прав потерпевшего суд может не принять доводы лица, злоупотребившего правом,

¹ Курс уголовного процесса / под ред. Л.В. Головки. – М., «Статут», 2016.- п. 7 § 4 гл. 8. [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Пункт 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»

обосновывающие соответствие своих действий по осуществлению принадлежащего ему права формальным требованиям законодательства. Поэтому упомянутая норма закона может применяться как в отношении истца, так и в отношении ответчика¹.

Соответственно, отказ в судебной защите также возможен, как вариант правового последствия соответствующей квалификации деяния, как заведомо недобросовестного осуществления гражданских прав (злоупотребления правом). Вообще говоря, отдельные варианты отказа в судебной защите могут иметь место и в иных случаях (в том числе в пункте 1 статьи 1062 ГК РФ установлено, что требования граждан и юридических лиц, связанные с организацией игр и пари или с участием в них, в общем случае не подлежат судебной защите).

Такая практика, следует отметить, не является повсеместной – по сведениям, приводимым С. Будылиным, в Англии в соответствии Gaming Act 1845 года игорные договоры объявлялись не подлежащими судебной защите (unenforceable in law). В XXI веке игорный бизнес в Великобритании был легализован (Gambling Act 2005 года). Игорные заведения довольно жестко регулируются и лицензируются. Зато игорные сделки теперь по общему правилу подлежат судебной защите².

В плане налоговых злоупотреблений по НДС, связанных с взаимоотношениями между двумя частными субъектами, интерес представляет Постановление Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 16970/10³. Впрочем,

¹ Пункт 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 127 «Обзор практики применения арбитражными судами статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации». Однако примечателен тот факт, что в указанном Информационном письме нет упоминаний о возможности применения данной нормы ГК РФ при налоговых злоупотреблениях, что, впрочем, не означает, что такое в принципе невозможно.

² Будылин С. Что такое «жульничество»? Дело об остроглазом картежнике // URL: https://zakon.ru/blog/2017/10/31/chtotakoe_zhulnichestvo%2%A0_delo_ob_ostroglazom_kartezhnike (дата обращения 01.11.2017)

³ В рассматриваемой Судом ситуации, общество с ограниченной ответственностью «МОДУЛЬ-А» обратилось в арбитражный суд с иском к государственному учреждению здравоохранения о взыскании НДС, начисленного на стоимость ремонтно-реставрационных работ кровли, выполненных на основании государственного контракта, а также на основании договоров на выполнение ремонтных работ в здании поликлиники. Стоимость работ в

с точки зрения обязанности налогоплательщика НДС по включению данного налога в стоимость товаров (работ, услуг), урегулированной в пункте 1 статьи 168 НК РФ, примечательно мнение М.В. Карасевой: правоотношение, урегулированное в указанном положении, не налоговое, а гражданско-правовое, ибо оно возникает не между налогоплательщиком и государством, а между двумя хозяйствующими субъектами: продавцом и покупателем. И в этом правоотношении покупатель перечисляет продавцу цену товара и дополнительную сумму НДС¹.

Такой подход вполне соответствует позиции русского юриста И.А. Покровского: граница между публичным и частным правом на протяжении истории далеко не всегда проходила в одном и том же месте, области одного и другого многократно менялись. Надо иметь в виду и то обстоятельство, что даже в каждый данный момент эти границы не представляют резкой демаркационной линии. Как по сию, так и по ту сторону границы, как в области публичного, так и в области частного права всегда есть большие или меньшие отступления в сторону противоположного принципа². Как полагал советский ученый М.М. Агарков, мы не представляем себе разграничения различных отраслей советского права наподобие шахматной доски с резко очерченными и не знающими переходов из одной клеточки в

государственном контракте и договорах подряда определена и оплачена учреждением без НДС, поскольку общество «МОДУЛЬ-А» позиционировало себя, как лицо, освобожденное от уплаты НДС. Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка общества «МОДУЛЬ-А», в рамках которой установлено, что освобождения от уплаты НДС данное общество в действительности не имело, вследствие чего указанный налог был доначислен. Впоследствии общество «МОДУЛЬ-А» истребовало доначисленный налог с государственного учреждения здравоохранения. Следует отметить, что такое взыскание в принципе допустимо, например, в силу пункта 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51, а подобное требование рассмотрено, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10. Однако в рассматриваемом деле ВАС РФ отметил, что суды, разрешавшие дело, не применили положения статьи 10 ГК РФ и не учли правовое значение обстоятельств, имевших место в рассматриваемом деле, свидетельствующих о злоупотреблении правом истца.

¹ Карасева М.В. Деньги в финансовом праве – М.: Юрист, 2008. – С. 27.

² Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права [Электронный ресурс] – Петербург, 1917. // Доступ из СПС Гарант. Режим доступа свободный

другую границами¹. Соответственно, и само по себе наличие в НК РФ норм частно–правового характера, в том числе порождающих правоотношения, в рамках которых одним частным субъектом взыскивается НДС с другого частного субъекта, представляется не противоречащим основным началам отечественного права.

Но, при этом, вполне возможен вывод – отказ в судебной защите, как правовое последствие признания налогоплательщика недобросовестным, в отечественной правовой системе не применяется. Представляется, что было бы достаточно странным в рамках правоотношений, в которых налоговый орган может применять принуждение (в том числе взыскивать доначисленный по основаниям недобросовестности налогоплательщика налог) отказывать налогоплательщику в судебной защите. Намного более разумной и соответствующей сложившейся отечественной правовой традиции, следует полагать, является поддержка судом мнения налогового органа о признании налогоплательщика недобросовестным, и, на этом основании, отказ в защите прав такого налогоплательщика. Именно так, как представляется, и организованы судебные процессы по данной категории споров в России.

Тем не менее, с учетом мнения В.И. Крусса, отказ в судебной защите является превентивным способом противодействия злоупотреблениям правом. Иные правосудные способы (средства, меры) имеют преимущественно ретроспективный характер и по направленности обратного воздействия делятся на праввосстановительные и карательные. Соответствующие меры могут применяться: 1) по требованию пострадавшего или иного заинтересованного лица; 2) по требованию специально уполномоченного органа государственной власти; 3) по инициативе суда. Аналогичными средствами противодействия наделены различные правоприменительные, в том числе правоохранительные и специальные контрольные органы².

¹ *Агарков М.М.* Обязательство по советскому гражданскому праву – М.: Юридическое издательство НКЮ СССР, 1940. – С. 109.

² *Крусс В.И.* Злоупотребление правом – М.: Норма, 2010. – С. 158.

Ранее рассмотренные варианты правовых последствий признания налогоплательщика недобросовестным, как было указано, сводятся к лишению последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога; либо права на использование налоговых льгот, расходов, вычетов и специальных налоговых режимов.

Соответственно, в рамках предложенного разграничения, данные правовые последствия являются правовосстановительными мерами, применяемыми специально уполномоченным органом государственной власти (в общем случае – налоговым органом) и, по существу, заключаются в истребовании у налогоплательщика денежных средств (неуплаченного налога, излишне возмещенного косвенного налога).

Определить в чистом виде штрафные меры, как правовое последствие признания налогоплательщика недобросовестным, в отечественной правовой системе, как представляется, нельзя. Те санкции штрафного характера, которые потенциально могут быть применены к такому налогоплательщику (штрафы за неуплату налога – статья 122 НК РФ, уголовные санкции), являются прямым следствием именно неуплаты налога (необоснованного возмещения налога), но зависят от признания его недобросовестным лишь опосредованно.

Интересные интегральные идеи относительно правовых последствий признания налогоплательщика недобросовестным имеют место и в настоящее время. Соответственно, введенная КС РФ концепция добросовестности налогоплательщика не утратила своей актуальности. Кроме того, поскольку данная концепция существует в виде правовой позиции КС РФ, исчезнуть она может только по воле данного суда.

Как пример, в ВС РФ рассматривалась ситуация продажи организацией трех объектов недвижимости по крайне низким ценам (отклонение от рыночного уровня почти в 30, в 230 и в 116 раз) взаимозависимым лицам. Налоговый орган при проверке исчислил налоги, исходя из рыночной цены по аналогичным сделкам. По мнению Суда, совершение действий в обход закона

влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать¹.

Соответствующая идея в настоящее время выражена и в гражданско-правовом аспекте: к сделке, совершенной в обход закона с противоправной целью, подлежат применению нормы гражданского законодательства, в обход которых она была совершена².

Кроме того, на уровне высшего судебного органа был признан недопустимым обход норм законодательства о защите прав потребителей, запрещающих начисление гражданину так называемых «сложных процентов» (то есть как на сумму кредита, так и на уже начисленные проценты)³.

Следует отметить, что о подобном писал еще В.И. Ленин в 1895 году, описывая обход фабрикантами законов об ограничении штрафов, введенных в дореволюционной России после массовых протестов рабочих. В частности, как отмечал В.И. Ленин, некоторые фабриканты записывали штрафы в книгу не как штрафы, а как выданные рабочему деньги. Оштрафуют рабочего на рубль, а в книгу запишут, что рабочему выдан рубль. Когда этот рубль вычитают при получении, то он остается в кармане хозяина⁴.

¹ Определение ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920: существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, может иметь юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды, в частности, указанные в пункте 3 Постановления от 12 октября 2006 г. № 53

² Пункт 8 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»

³ Пункт 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. № 146 «Обзор судебной практики по некоторым вопросам, связанным с применением к банкам административной ответственности за нарушение законодательства о защите прав потребителей при заключении кредитных договоров»: банк в анализируемом примере включил в кредитный договор, заключенный с гражданином-заемщиком, условия о том, что в случае просрочки уплаты очередной части кредита банк вправе выдать заемщику без дополнительных заявлений со стороны последнего новый кредит в сумме задолженности по возврату соответствующей части кредита и уплате процентов по нему. Соответственно, банк получал тот же экономический результат, что и при предъявлении гражданину сложных процентов, используя иную терминологию в кредитном договоре. Как отметил Президиум, спорное условие кредитного договора направлено на обход положений закона, следовательно, противоречит им и является ничтожным.

⁴ Ленин В.И. Объяснение закона о штрафах, взимаемых с рабочих на фабриках и заводах // URL: <https://leninism.su/works/40-tom-2/83-shtraf.html> (дата обращения 24.05.2017)

Кроме того, очевидно, что обход закона предполагает обход (игнорирование) норм об обязанностях и запретах, а не иных норм (о правах). Именно в таком ключе можно говорить о том, что совершение действий в обход норм об обязанностях и запретах влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах об обязанностях и запретах, которые он стремился избежать. Представляется, что данная правовая позиция является наиболее значимым развитием доктрины (института) недобросовестности налогоплательщика.

При этом, обход закона, как определенная правовая категория, связан именно с недобросовестностью субъекта, совершающего данное деяние, что, в частности, применительно к гражданскому праву, прямо следует из пункта 1 статьи 10 ГК РФ.

По мнению И.Ю. Поповой, обход закона представляет собой намеренное формирование недобросовестными лицами одной сделки или цепочки сделок с целью обхода урегулированного нормами права воздействия на их фактически осуществляемые правоотношения¹.

С точки зрения Д.М. Щекина, если налогоплательщик использует свои гражданские права для заключения сделок с целью избежания уплаты налогов, формально не нарушая закон, то такие сделки можно назвать сделками в обход налогового закона².

В рамках предыдущих рассуждений о соотношении недобросовестного поведения и злоупотребления правом (а именно – злоупотребление правом является более узким, и, в частности, умышленным вариантом недобросовестного поведения), можно предложить и соотношение указанных понятий с обходом закона. Вышеприведенные сведения и позиции высших судебных органов, как представляется, свидетельствуют о том, что обход закона, как очевидно умышленное деяние, представляет собой разновидность

¹ *Попова И.Ю.* О некоторых вопросах квалификации действий в обход закона [Электронный ресурс] // Адвокат. - 2015. – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² *Щекин Д.М.* Юридические презумпции в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2001. – С. 50.

злоупотребления правом, намеренно осуществляемую с целью получения преимуществ, отсутствующих у иных лиц.

Объем дел, в которых фактически рассматривались гражданско–правовые сделки, совершенные в обход налогового закона, как представляется, настолько значителен, что перечислить их все в рамках настоящей работы невозможно. Однако кроме упомянутых ранее можно привести и иные варианты актов высших судебных органов (как современных, так и, по сути, исторических), в которых рассматривались налогово–правовые злоупотребления:

– Постановления Президиума ВАС РФ от 29 апреля 1997 г. № 131/96, от 25 ноября 1997 г. № 2186/96¹;

– Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09². В.А. Корнеев, комментируя указанное Постановление, отметил, что рассматриваемое дело, как и дело Президиума ВАС РФ № 1997/10 (постановление от 22 июня 2010 г.), касается «игры» налогоплательщика на искусственном применении УСН вместо общей. При этом оно также касается необходимости «аккумуляции» всей совокупности налоговых обязательств организаций–сателлитов у основной организации³;

¹ По мнению Суда, заключенные между налогоплательщиком и банком договоры цессии, направленные на приоритетное (перед бюджетом) получение банком средств, являются ничтожными сделками. Банки, при наличии неисполненных инкассовых распоряжений на взыскание недоимки, в соответствии с договорами цессии произвели погашение задолженности налогоплательщиков по собственному кредиту, минуя расчетный счет налогоплательщика.

² Руководство завода – налогоплательщика для целей освобождения от уплаты ЕСН через применение УСН дополнительно к самой «головной» организации создало несколько подконтрольных юридических лиц, применяющих УСН, и перевело в них персонал, при том, что ни трудовые функции бывших работников завода, ни их должностные обязанности, ни условия труда, ни заработная плата, ни фактическое место работы не изменились. Суд фактически согласился с тем, что сделки по созданию «дополнительных» юридических лиц и переводу в них персонала для целей налогового законодательства могут быть проигнорированы, а выплаченные в них заработные платы подлежат обложению ЕСН. В данном случае фактически имела место «схема», иногда условно обозначаемая, как «дробление бизнеса».

³ Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2010 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. – М.: Статут, 2015. – С. 658.

– Определение ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306-КГ15-7673¹.

Примечательно то, что исходя из современных судебных актов, налоговые органы уже не требуют в судах гражданско–правовой квалификации сделок, как ничтожных (недействительных), а фактически игнорируют их, прямо применяя к налогоплательщику те нормы налогового законодательства, которые он пытался обойти, заключая спорные сделки.

Можно отметить, что некоторые права (обязанности) по гражданско–правой квалификации сделок налоговыми органами и соответствующие правовые последствия, прямо (и уже достаточно давно) установлены в ряде положений законодательства. Так, в пункте 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» установлено, что налоговыми органам предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам. Однако значимой судебной практики ее применения (во всяком случае, на уровне высших судебных органов) не сложилось². В настоящее время норма пункта 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» уже фактически не применяется

¹ Организация заключила с индивидуальным предпринимателем (применяющим ЕНВД) договора поручения, по условиям которых они от имени друг друга могли совершать действия по оформлению сделок купли–продажи с покупателями товаров в розничных магазинах. Суд фактически согласился с тем, что организация путем согласованных действий с предпринимателем имитировала хозяйственную деятельность по реализации товаров предпринимателя в рамках указанного договора поручения, фактически осуществляя реализацию собственного товара, что позволило распределить полученную выручку между организацией и предпринимателем в целях минимизации налоговых обязательств организации. Полученная предпринимателем от реализации организацией в качестве поверенного лица предпринимателя товара в рамках договора поручения выручка является выручкой самой организации и подлежит включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и НДС.

² В качестве примера можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 7 июня 2005 г. № 2748/05, но в нем только сделан вывод о том, что отсутствие аналогичной нормы в части первой НК РФ не лишает налоговые органы прав, предоставленных упомянутым Законом РФ, регламентирующим их деятельность как государственных органов. Кроме того, в ранее приведенном Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О наличие у налоговых органов данного права и его соответствие Конституции РФ также подтверждено. Тем не менее, примеров именно взыскания в доход государства всего полученного по недействительным сделкам на уровне практики высших судебных органов не имеется.

именно в силу сложившейся отрицательной судебной практики¹. *Ut leges non solum suffragio legis latoris, sed etiam tacito consensu omnium per desuetudinem abrogentur* – законы отменяются не только голосованием законодателя, но и молчаливым согласием всех об их неприменении².

Примечателен документ, демонстрирующий существенно исторический и межотраслевой характер термина «обход закона»: практика профессиональных союзов и Г/Отделов Охраны Труда выявила за последнее время ряд случаев обхода предпринимателями законов о труде, как в отношении квартирников, так и в отношении рабочих, занятых в мастерских. Обходы эти имеют целью скрыть трудовые отношения под формой гражданско–правовых отношений, якобы существующих между предпринимателями и рабочими, как между самостоятельными сторонами³.

Особый интерес в плане современного применения концепции добросовестности налогоплательщика представляет законодательство о банкротстве и практика его применения. Данное законодательство регламентирует широкий спектр неразрывно взаимосвязанных частно–

¹ Достаточно жестко соответствующая правовая позиция была выражена в пункте 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 (не применяется). В настоящее время, в частности, в пункте 85 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 разъяснено, что нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. № 8728/12 отмечается, что обращение инспекции в суд с требованием о признании сделки недействительной по основанию ее совершения от имени контрагента налогоплательщика неустановленным лицом выходит за рамки полномочий налогового органа, а заявленный иск не подлежит удовлетворению. Из доводов, заявленных инспекцией при рассмотрении настоящего дела, следует, что целью обращения в суд с требованием о признании спорной сделки недействительной являлось доказывание факта ее несовершения и отсутствия реального выполнения работ со стороны контрагента налогоплательщика. Однако указанные выводы, сделанные на основе установленных в ходе налоговой проверки обстоятельств, свидетельствующих, по мнению инспекции, об отсутствии у контрагента налогоплательщика реальной возможности выполнения работ, могли быть сделаны при рассмотрении материалов налоговой проверки вне зависимости от признания спорной сделки ничтожной и в дальнейшем проверены судом в рамках налогового спора при оспаривании вывода налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

² Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 372.

³ Циркуляр от 30 июня 1924 г. Народного Комиссариата Юстиции РСФСР № 72, Народного Комиссариата Труда РСФСР № 916 «О борьбе с обходом законодательства о труде».

правовых и публично–правовых отношений, в том числе гражданские, налоговые, процессуальные (процедурные).

Например, в соответствии с разъяснениями высших судебных органов, обязанность физического лица – банкрота по уплате налогов может и не прекратиться по итогам банкротства, если банкрот действовал недобросовестно¹. Примечательно то, что Суд в данной ситуации, разъясняя налоговые последствия банкротства, делает ссылку на статью 10 ГК РФ, то есть косвенно подтверждает актуальность доктрины «недобросовестного налогоплательщика» в части исполнения (прекращения) обязанности по уплате налога.

Другой пример – Суд отметил, что заявление Клименченко С.В. об утрате статуса контролирующего лица более чем за два года до возбуждения дела о банкротстве общества является злоупотреблением правом не быть привлеченным к ответственности, в связи с чем, судебная коллегия отказывает в применении данного возражения (пункт 2 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации)².

¹ В частности, в пункте 28 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей» указано, что в случаях, когда при рассмотрении дела о банкротстве будут установлены признаки преднамеренного или фиктивного банкротства либо иные обстоятельства, свидетельствующие о злоупотреблении должником своими правами и ином заведомо недобросовестном поведении в ущерб кредиторам (принятие на себя заведомо не исполнимых обязательств, предоставление банку заведомо ложных сведений при получении кредита, сокрытие или умышленное уничтожение имущества, вывод активов, неисполнение указаний суда о предоставлении информации и т.п.), суд вправе в определении о завершении конкурсного производства указать на неприменение в отношении данного должника правила об освобождении от исполнения обязательств (статья 10 ГК РФ). В пункте 12 Постановления Пленума ВС РФ от 13 октября 2015 г. № 45 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие процедур, применяемых в делах о несостоятельности (банкротстве) граждан», в свою очередь, разъяснено, что неисполнение должником обязанности по представлению отзыва и документов, равно как и сообщение суду недостоверных либо неполных сведений, может являться основанием для неприменения в отношении должника правила об освобождении от исполнения обязательств (абзац 3 пункта 4 статьи 213.28 Закона о банкротстве).

² Определение ВС РФ от 16 мая 2018 г. № 308-ЭС17-21222: активными действиями Клименченко С.В. создана ситуация, при которой уполномоченный орган длительное время объективно был лишен возможности принять решение о взыскании задолженности за счет имущества общества «Орбита», без которого налоговая инспекция не могла по независящим от нее обстоятельствам инициировать возбуждение процедуры банкротства должника.

В публикациях, посвященных данному судебному акту, отмечается, что злоупотреблением правом может быть признано, в том числе, само обращение в суд. Арбитражный суд Северо–Кавказского округа и апелляционная инстанция решили, что Клименченко и двое других руководителей были виноваты в банкротстве компании «Орбита». Они заключали мнимые сделки и искажали информацию о ее обязательствах, следует из судебных материалов. Однако, первоначально, переложить часть долга компании на Клименченко не удалось. С августа 2011 г. по февраль 2014 г. «Орбита» оспаривала в суде налоговые претензии, и ФНС не могла запустить процедуру банкротства¹.

Таким образом, по итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам, что главным образом злоупотребление правами со стороны налогоплательщиков на практике обычно направлено на уменьшение или исключение обязанности по уплате налога, либо на возмещение (получение) сумм из бюджета. В силу одностороннего характера правоотношения по уплате налога, обязанности налогоплательщика уплатить налог не корреспондирует никакого встречного юридически обязательного предоставления со стороны государства, вследствие чего 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.).

1.4. Неопределенность в налоговом праве и способы ее преодоления: доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям

В связи с изложенным, интересен современный зарубежный опыт борьбы с налоговыми злоупотреблениями (с которым, следует отметить, соотносятся некоторые положения отечественных судебных концепций

¹ Д. Абрамов Обращение в суд может быть признано злоупотреблением // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2018/05/27/770867-obraschenie-mozhet-priznано-zloupotrebleniem> (дата обращения 28.05.2018)

«недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды»).

Так, по сведениям, приведенным в научной литературе, мировой практикой выработаны специальные судебные доктрины, применяемые судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов.

Доктрина «существо над формой» (*equity above the form*) направлена на определение налоговых последствий мнимых сделок. Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Иными словами, если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существованию сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать.

Суть доктрины «деловой цели» (*business purpose*) состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не достигает деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки.

Доктрина «сделки по шагам» (*step transactions*) служит для определения налоговых последствий притворных сделок. Притворной называется сделка, заключаемая сторонами для вида, с целью прикрыть другую сделку, которую стороны в действительности желали заключить. Существом этой доктрины сводится к тому, что суд при рассмотрении конкретной сделки «устраняет» промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматривает реально достигнутые итоги. Налогоплательщики нередко дробят сделку, связанную с существенными налоговыми последствиями, на ряд промежуточных сделок,

позволяющих достигнуть требуемого результата с гораздо меньшими налоговыми последствиями¹.

У. Бернам, рассматривая в работе 2002 года основные концепции налогового права США, как ни удивительно, приводит только примеры концепций противодействия налоговым злоупотреблениям: доктрину предпринимательской цели (the business purpose doctrine), доктрину «пошаговой» оценки операций (the step transaction doctrine) и доктрину превалирования содержания над формой (the substance over form doctrine). Первая доктрина предполагает негативное отношение к операциям, которые мотивированы исключительно налоговыми соображениями (такие операции должны игнорироваться). Вторая доктрина гласит, что суд может рассмотреть конечный результат серии операций, и, если некоторые операции не имели независимого экономического значения для достижения конечной цели, он вправе их игнорировать. Третья доктрина предполагает, что существуют обстоятельства, в которых суды обращают внимание больше на содержание операции, чем на ее форму².

Как полагает С.Г. Пепеляев, в части содержания доктрины деловой цели необходимо принимать во внимание дело Cadbury Schweppes против Commissioners of Inland Revenue (UK), рассмотренное в 2006 году Европейским судом справедливости. Суд подчеркнул, что главная задача – установить деловую цель, и, исходя из нее, рассчитать налог³.

Соответственно, зарубежная (в основном, западная) правовая наука и практика выработали ряд судебных доктрин, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям, среди которых наиболее известными являются «существо над формой» (equity above the form), «деловой цели» (business purpose) и «сделки по шагам» (step transactions).

¹ Налоговое право: учебник / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2003. – С. 586 – 589.

² Бернам У. Правовая система США – М.: Новая Юстиция, 2006. – С. 988 – 989.

³ Интервью Сергея Пепеляева журналу «Законодательство» // URL: <https://www.pgplaw.ru/news/article/an-interview-with-sergey-pepeliaev-journal-legislation> (дата обращения 10.09.2018)

Кроме того, можно отметить и отражение данных доктрин непосредственно в нормах права. Так, в пункте 13 преамбулы к Директиве № 2009/133/ЕС Совета Европейского Союза «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, частичным разделением компаний, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний различных государств–членов ЕС, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса Европейской компании (SE) и Европейского корпоративного общества (SCE) между государствами–членами ЕС (кодифицированная версия)» (принята в г. Люксембурге 19 октября 2009 г.), фактически наблюдается отражение доктрины «деловой цели» и установлено, что необходимо обеспечить государствам–членам ЕС возможность отказаться от применения настоящей Директивы, если слияние, разделение, частичное разделение, передача активов и обмен акциями или перенос зарегистрированного офиса SE или SCE имеют своей целью незаконное сокрытие налогов или уклонение от уплаты налогов или влияют на компанию независимо от того, участвует она в соответствующей операции или нет, таким образом, что она больше не может выполнить условия, необходимые для представления сотрудников в органах компании.

Однако, по сведениям, приведенным Д. Ларо, применение указанных доктрин в судебной практике США имеет определенные сложности. В Техническом разъяснении положений о доходе закона о реформировании 2010 г. Объединенного комитета по налогообложению упоминаются доктрины:

- притворной сделки;
- сделки по шагам;
- деловой цели;
- экономической сущности.

Доктрины применяются для ограничения налоговых выгод, предоставляемых в рамках определенных сделок в целях уклонения от уплаты налогов. Общая отрицательная черта доктрин – они во многом совпадают друг

с другом и судам сложно последовательно применять и воспроизводить их из раза в раз¹.

Сходные сведения, хотя и неявно, проводит У. Бернам. С его точки зрения, доктрина «пошаговой» оценки операций имеет определенное сходство с доктриной предпринимательской цели. Кроме того, доктрину предпринимательской цели и доктрину «пошаговой» оценки операций можно в некотором смысле рассматривать в качестве применения доктрины преваляирования содержания над формой, так как обе названные доктрины ведут к игнорированию формы операций для определения налоговых последствий. В частности, суды могут использовать как доктрину предпринимательской цели, так и доктрину преваляирования содержания над формой, в ситуациях, когда налогоплательщик руководствовался исключительно соображениями избегания налогов².

Сомнения в достаточной правовой определенности и взаимной независимости данных зарубежных доктрин высказывают и отечественные специалисты. Так, с точки зрения С.В. Жесткова, доктрина «сделки по шагам» имеет много общего как с доктриной «существо над формой», так и с доктриной «деловой цели», а применяется, как правило, в тех случаях, когда налоговые власти доказывают, что разделение единой сделки на ряд промежуточных «шагов», совершаемых с незначительными временными промежутками, имело своей целью лишь уклонение от уплаты налогов³.

Таким образом, несмотря на наличие данных доктрин, и зарубежными и отечественными учеными признается их недостаточная правовая определенность и сложность в их разграничении. Соответственно, прямой «перенос» рассматриваемых судебных доктрин в отечественную практику, без учета особенностей национальной правовой системы, практики и менталитета,

¹ См.: Ларо Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 68-81

² Бернам У. Правовая система США – М.: Новая Юстиция, 2006. – С. 988 – 989.

³ Налоговое право: учебник / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – С. 589.

может принести больше вреда, чем пользы. Однако это не означает, что определенные элементы данных доктрин не могут быть использованы в России.

В частности, вышеприведенные примеры с «дроблением бизнеса», как представляется, вполне соотносимы с доктриной «деловой цели»: разделение организации на формально независимые юридические лица не имело иных целей, кроме налоговой оптимизации; вследствие чего такое разделение для целей исчисления налогов было, по существу, проигнорировано.

Следует, однако, оговориться, что «дробление бизнеса» может быть осуществлено не только в налоговых, но и в иных целях (как законных, так и незаконных). В частности, в силу части 1 статьи 26.1 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» в общем случае с 1 января 2016 г. по 31 декабря 2018 г. не проводятся плановые проверки в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных в соответствии с положениями статьи 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства. По мнению В. Пучкова, главы МЧС России, каждый третий субъект, управляющий торговым центром, выдает себя за малый бизнес, чтобы уйти от налогов и инспекций¹.

С точки зрения И.И. Кучерова, Н.А. Поветкиной и И.А. Хавановой, после Постановления Пленума о налоговой выгоде в российской практике были формализованы и получили официальное признание доктрины преобладания существа над формой и деловой цели². Как полагает М.В. Карасева, чаще всего идентификация выгоды налогоплательщика как обоснованной или

¹ На «кемеровской» схеме попался каждый третий. Глава МЧС отчитался об итогах общероссийской проверки торговых центров. // URL: <https://www.rbc.ru/newspaper/2018/04/27/5ae18f679a7947800e532ece> (дата обращения 24.05.2018)

² Судебная практика в современной правовой системе России: монография / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. – М. : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. М.: Норма : ИНФРА М, 2017. – С. 387.

необоснованной представляет собой специальную квалификацию гражданско–правовой сделки, заключенной налогоплательщиком. В соответствии с Постановлением Пленума ВАС РФ № 53 налогово–правовая квалификация сделки осуществляется по тестам: деловой цели; приоритета существа над формой; реальности предпринимательской или иной экономической деятельности¹.

По мнению И.В. Хаменушко, примененный в Постановлении о налоговой выгоде критерий деловой цели призван заменить использовавшийся ранее критерий добросовестности, отличавшийся меньшей степенью определенности². Впрочем, высказывались и мнения о том, что практика КС РФ по недобросовестности налогоплательщика вполне соотносилась с рассматриваемыми зарубежными доктринами: с точки зрения М.В. Барышниковой, именно после принятия Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О встал вопрос о возможности распространения в России судебной доктрины деловой цели, активно используемой в европейском праве³.

Хотя и с определенной долей юмора, но убедительно рассуждает о доктрине деловой цели Е.В. Тимофеев: где–то в самых корнях принципа наличия деловой цели лежит идеалистическое представление о том, что при совершении операций налогоплательщик не должен задумываться о налоговых последствиях. Эти последствия надо принимать по факту, и просто заниматься своим делом⁴. Такой подход, как представляется, связан с тем, что *ad impossibilia lex non cogit* – закон не требует невозможного⁵, т.е. закон о налоге полагает необходимым для всех лиц, занимающихся некоторой налогозначимой деятельностью, одинаковые последствия, состоящие в том, что

¹ Карасева (Сенцова) М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения: два модуса // Финансовое право. – 2016. – № 12. – С. 32 – 36.

² См.: Хаменушко И.В. Судебная доктрина деловой цели – фактор снижения налоговых рисков проектного финансирования // Налоговед. – 2007. – № 7. – С. 24 – 26.

³ См.: Барышникова М.В. Деловая цель как внутренняя воля субъекта // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 7. – С. 8 – 12.

⁴ Тимофеев Е.В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам – М., ООО «Арт-Ресурс», 2017. – С. 284.

⁵ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 74.

государство в разумной доле участвует в успехах налогоплательщика в этой деятельности (но не конфискует все результаты деятельности).

В итоге, резюмируя, можно утверждать, что как отечественная судебная концепция «добросовестности налогоплательщика» (и ее развитие – концепция должной осмотрительности¹), 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 налогозначимой деятельности и самостоятельного определения ее результатов.

Однако, в связи с изложенным, исключительно интересной представляется следующая позиция: практика принятия 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.

Причем нередко зарубежными специалистами в области налогового права высказывается мнение о нецелесообразности излишне детального формулирования налогового законодательства, так как излишняя детализация может достичь противоположного эффекта – стимулируя злоупотребления со стороны недобросовестных налогоплательщиков, давая им возможность выстраивать искусственные юридические конструкции, соответствующие букве закона, но позволяющие получить налоговую выгоду, не предполагавшуюся законодателем, одновременно затрудняя воспрепятствование этому со стороны контролирующих органов².

Сходный подход можно видеть и в работе Э.Л. Калашниковой: объективной причиной неопределенности налоговой обязанности является

¹ Пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53

² Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М.: Норма, 2017. – С. 265.

методологический подход законодателя – стремление пресечения уклонения от налогообложения¹. Примечательно и то, что в древнем Риме *strictus* – строгий, точный; *actio stricti iuris* противопоставляется *bonae fidei*. При этом, *actio in bonum et aequum concepta* – иск, даваемый претором вместе с формулой, которая обязывала судью разбирать все дело по совести (*bona fides*) и по справедливости (*aequitas*), применяя все особенности каждого отдельного случая = *actio bonae fidei*². Соответственно, решение дела по совести и справедливости явно противопоставляется решению дела в точном соответствии с законом.

А.М. Ширвиндт рассуждает аналогично: каждое общество, каждая правовая система так или иначе приводят в равновесие строгое право и справедливость конкретного случая. *Ius strictum* и *aequitas* сталкиваются и там, где старое позитивное право вступает в конфликт с новыми социальными реалиями. Такую ситуацию можно описать как *iuris iniquitas*, или «несправедливость права». Этот оксюморон хорошо выражает суть проблемы: однажды найденная и застывшая в позитивных формах *ius* справедливость сохраняет свою автономию и способна стать основанием для критики позитивного права, если оно не соответствует новому положению дел в обществе. Юридическая оппозиция «строгое право – справедливость» демонстрирует автономию и жизнеспособность права, находящего внутренние механизмы самоконтроля, регистрации исходящих от общества сигналов с последующим переводом их на свой особый формальный язык³.

Вышеприведенная позиция В.Д. Зорькина фактически воплощена в Постановлении КС РФ от 19 января 2017 г. № 1-П: специфика налогового регулирования, многообразие способов ведения предпринимательской

¹ Калашиникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово–правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 48.

² Дыдынский Ф.М. Латинско–русский словарь к источникам римского права. [Электронный ресурс] – Варшава, 1896. // Доступ из СПС Гарант. Режим доступа свободный

³ Ширвиндт А.М. Принцип добросовестности в ГК РФ и сравнительное правоведение // *Aequum ius*. От друзей и коллег к 50-летию профессора Д.В. Дождева / отв. ред. А.М. Ширвиндт. – М.: Статут, 2014 // Доступ из СПС КонсультантПлюс. Режим доступа свободный

деятельности, постоянное появление новых вариантов уклонения от уплаты налогов серьезно затрудняют создание законодательных правил, способных эффективно противостоять всем возможным случаям их нарушения. Как показывает опыт государств, имеющих многолетнюю практику противодействия уклонению от уплаты налогов, одними только законодательными средствами решить данную проблему не всегда возможно, что обуславливает особую роль судебных доктрин. В российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами также призвано оказывать существенное воздействие на формирование судебной практики, в том числе по налоговым спорам.

Таким образом, с учетом указанной позиции, неизбежен, казалось бы, парадоксальный вывод – стремление законодателя к высокой степени правовой определенности в налоговом праве одновременно может породить больше возможностей для налоговых злоупотреблений. При этом, по мнению А. Барака, общество не может достичь господства права без некоторой меры усмотрения. Право без усмотрения, в конечном счете, уступает произволу. Из этого вытекает, что главный вопрос состоит не в том, должно ли существовать судебское усмотрение, а в том, где следует обозначить должные пределы этого усмотрения в демократическом обществе, которое стремится к господству права¹. По мнению ряда авторов, поскольку налоговые схемы – это лишь формальное соответствие требованиям закона, для противодействия им неизбежен неформальный подход, т.е. довольно широкое и не подлежащее чрезмерному регламентированию усмотрение правоприменителя².

Значимое разъяснение сделано в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации» (т.е. в судебном акте, принятом уже после введения в России

¹ Барак А. Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М.: Норма, 1999. – С. 349.

² Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М: ТПП., 2016. – С. 9.

доктрин недобросовестности налогоплательщика и необоснованной налоговой выгоды)¹.

Другой неизбежный вывод – при росте числа налоговых злоупотреблений законодатель (либо высшие судебные органы) могут целенаправленно снизить степень правовой определенности именно для борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Введение судебных доктрин может быть осуществлено именно для снижения степени правовой определенности тех норм, которыми относительно массово стали злоупотреблять налогоплательщики, через введение зависимости от судебского усмотрения итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика в соответствующем аспекте применения налогового права. Соответственно степени снижения правовой определенности возрастает степень увеличения судебского усмотрения.

Указанные выводы могут быть подтверждены, например, позицией Д.В. Тютина: доктрина «добросовестности налогоплательщика», как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на «проблемных банках», который возник после

¹ В пункте 598 разъяснено, что компания–заявитель жаловалась на то, что доктрина недобросовестности являлась слишком неопределенной, Европейский Суд хотел бы вновь подчеркнуть, что в любой системе права, включая уголовное право, всегда существует неизбежный элемент судебного толкования и всегда имеется необходимость в устранении сомнительных вопросов и приспособлении к изменяющимся обстоятельствам. Во избежание излишней жесткости многие законы сформулированы в выражениях, которые в большей или меньшей степени являются неопределенными, и их толкование и применение являются вопросами практики (см., в частности, упоминавшееся выше Постановление Европейского Суда по делу «Санди таймс» против Соединенного Королевства», § 49, и упоминавшееся выше Постановление Европейского Суда по делу «Коккинакис против Греции», § 40). Что касается фактов, было бы невозможно ожидать, чтобы законодательное положение описывало во всех подробностях все способы, с помощью которых данный налогоплательщик мог злоупотреблять правовой системой и вводить в заблуждение налоговые органы. В то же время применимые нормы права достаточно ясно указывали, что в случае обнаружения нарушений налогоплательщик столкнется с угрозой доначисления налогов в связи с действительной экономической деятельностью с учетом соответствующих выводов компетентных органов. Именно это случалось с компанией-заявителем в данном деле.

августовского кризиса 1998 года и последующего появления Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П¹.

Д.В. Политов, рассматривая проблемы доказывания в спорах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, пришел к выводу, что особая сложность данной категории дел вытекает из невозможности в настоящее время законодательно и исчерпывающим образом определить критерии, которыми следует руководствоваться суду при определении предмета доказывания².

Данные сведения позволяют несколько иначе взглянуть на рассмотренную ранее историю возникновения доктрины «добросовестности налогоплательщика». Действительно, с точки зрения правовой определенности Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П можно квалифицировать, как изменившее существовавший на практике подход ВАС РФ: если ранее налог считался уплаченным в момент поступления средств в бюджет, то с данным актом КС РФ налог надлежало считать уплаченным с момента списания средств налогоплательщика со счета в банке. В плане правовой определенности, как представляется, существенного изменения не произошло, оба варианта регулирования можно описать, как дающие достаточную степень правовой определенности. Однако вариант, введенный КС РФ, значительно ближе к статье 2 Конституции РФ, в соответствии с которым человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Одновременно он же дал широкие возможности для налоговых злоупотреблений, сводившихся к имитации уплаты налогов через «проблемные банки».

Принятое впоследствии Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, истолковавшее Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П через «призму» добросовестности, фактически снизило степень правовой определенности, так как итоговое решение вопроса о том, считается ли

¹ Тютин Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] – М., 2017 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): дисс... канд. юрид. наук. – М., 2013. – С. 93.

налогоплательщик уплатившим налог, стало существенно зависеть от судебного усмотрения. Однако тем самым Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О снизило и возможности налогоплательщиков по налоговым злоупотреблениям в данной сфере.

Дальнейшее развитие доктрины добросовестности налогоплательщика, осуществленное в Определении КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О и распространившее ее на применение прав на налоговые льготы и вычеты, очевидно, также было направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями через снижение правовой определенности норм, регламентирующих льготы и вычеты, и опять же, в связи с относительно массовым применением налоговых «схем».

Различные отрицательные последствия снижения степени правовой определенности подробно проанализированы в юридической и иной литературе, одно только их перечисление и описание потребуют такого объема текста, который, как представляется, не совместим с задачами настоящего исследования. Можно только упомянуть, что КС РФ неоднократно декларировал требование поддержания доверия граждан к закону и действиям органов государственной власти¹. 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 точки зрения И.И. Кучерова, Н.А. Поветкиной и И.А. Хавановой, применительно к сфере противодействия уходу от налогов отчетливо

¹ В т.ч. Постановления КС РФ от 24 мая 2001 г. № 8-П, от 23 декабря 2013 г. № 29-П, от 12 апреля 2016 г. № 10-П; Определения КС РФ от 6 февраля 2003 г. № 75-О, от 7 октября 2005 г. № 385-О, от 4 июля 2017 г. № 1440-О.

проявляются два возможных подхода: внесение поправок в закон и формирование судебных доктрин, правовых позиций судов¹.

Впрочем, законодатель может «отслеживать» не столько «схемы» налогоплательщиков, сколько судебную практику, поддерживающую их: по сведениям, приведенным Д. Бирком, если Высший Финансовый Суд Германии выносит решение не в пользу налоговых органов, реакция законодателя может быть незамедлительной. Через пару месяцев может вступить в силу закон, нивелирующий последствия решения Суда².

Непосредственно в настоящей работе были приведены примеры отечественных норм, которыми были «закрыты» некоторые «налоговые схемы»³. Но сведения, приведенные В.Д. Зорькиным, демонстрируют то, что таких мер, как правило, недостаточно, поскольку они являются «точечными» и в принципе не могут охватить всех возможных вариантов злоупотреблений.

Попытка прописать в налоговом законодательстве наиболее распространенные на сегодняшний день или предполагаемые налоговые схемы с их запретом, через непродолжительное время непременно породит на практике новые схемы. Следует отметить, что подобные предложения в том или ином виде периодически высказываются, в т.ч. на достаточно высоком уровне. Так, в Докладе уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей за 2017 год⁴ предлагается Министерству финансов РФ разработать и внести изменения в НК РФ в части установления закрытого (исчерпывающего) перечня действий налогоплательщика по проверке контрагента в рамках проявления должной осмотрительности. Примечательно то, что в одной из научных работ при классификации видов злоупотреблений

¹ Судебная практика в современной правовой системе России: монография / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: М., Норма : ИНФРА М, 2017. – С. 387.

² Интервью с Д. Бирком, директором Института налогового права Мюнстерского университета, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2009. – С. 312.

³ Пункт 2 статьи 153 НК РФ, раздел V.1 НК РФ, пункт 1 статьи 210 НК РФ и т.д.

⁴ URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2017.html (дата обращения 02.04.2018)

правом в налоговых правоотношениях, в качестве одной из разновидностей приводятся злоупотребления, «стимулируемые» непосредственно налоговым законодательством¹.

Однако и эта точка зрения не означает, что «открытие» налоговыми органами очередной налоговой схемы и ее оперативное запрещение в законодательстве является бесперспективным занятием. Наоборот, в литературе приводятся сведения о том, что в Великобритании и в США с относительно недавнего времени функционирует государственная система учета налоговых схем: каждый, кто создал новый способ получения налоговой выгоды, обязан этот способ задекларировать в налоговой службе под угрозой санкций. Некоторые схемы после регистрации запрещаются на законодательном уровне, но только на будущее². По всей видимости, Россия пока к такому пути не готова, хотя это и не значит, что ФНС России не ведет оперативный учет актуальных налоговых схем.

Проблема снижения степени правовой определенности, очевидно, должна предполагать и ответ на вопрос о том, до какой же степени возможно такое снижение. Представляется, что ответ на этот вопрос хорошо иллюстрируется рассматриваемой в настоящей работе темой: крайней нижней «границей» снижения степени правовой определенности являются принципы права: ни законодатель, ни правоприменитель в любом случае не могут их «преодолеть», они дают неснижаемый минимум правовой определенности. Именно по этой причине доктрина (институт) добросовестности налогоплательщика и обозначена таким образом – фактически через отсылку к общеправовому принципу добросовестности.

¹ Фоминова Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях – М.: Новая Правовая культура, 2008. – С. 73.

² См.: Вахитов Р.Р. Налогоплательщик и государство: обреченные на сотрудничество // Налоговед. – 2006. – № 11; Иванец Ю.Л. Система обязательной регистрации налоговых схем: опыт Великобритании // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 4; Смирнова Е.Е. Налоговый контроль за полнотой отражения доходов физических лиц // Финансы. – 2011. – № 7.

Данный подход соответствует сведениям, приведенным немецким правоведом Р. Алекси, сославшимся на позицию Федерального Конституционного Суда ФРГ: справедливость не входит в сферу усмотрения законодателя. Представление, что конституционный законодатель все может урегулировать по своему усмотрению, означало бы возврат к свободному от каких-либо ценностей юридическому позитивизму, который уже давно преодолен в юридической науке¹. Сходные рассуждения приведены в научной литературе: наибольший уровень неопределенности в праве предусматривается при анализе принципов права, как его основных идей². По мнению Ж.–Л. Бержеля, принципы господствуют над позитивным правом³. С точки зрения М.И. Пантыкиной, в современном обществе наметился переход от доминирования нормативных механизмов регулирования человеческого поведения к ценностным⁴.

Интересный подход, также демонстрирующий причину введения рассматриваемых судебных концепций, а также их непосредственную связь с принципами права, предлагает Д.В. Винницкий: иногда правовые системы вынуждены признавать свою незавершенность и неэффективность в части некоторых элементов и констатировать, что гипотезы юридических норм определенного типа могут быть обойдены путем, например, преднамеренного конструирования фактических обстоятельств или, напротив, избегания возникновения соответствующих фактов. Если производимый в результате этого эффект оказывается столь чувствительным для правовой системы, что угрожает самому ее существованию и в корне противоречит ее принципам, то зона отношений, где практикуется подобный обход закона, может быть

¹ Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Пер. с нем. – М.; Берлин : Инфотропик Медиа, 2011. – С. 5 – 7.

² Власенко Н.А. Проблемы правовой неопределенности: курс лекций – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации : Норма : ИНФРА М, 2015. – С. 73.

³ Бержель Ж.–Л. Общая теория права. Пер. с фр. – М.: Издательский дом NOTA BENE, 2000. – С. 169.

⁴ Общетеоретический и отраслевой аспекты нормы права: монография / под общ. ред. Р.Л. Хачатурова. – М., Юрлитинформ, 2018. – С. 29.

объявлена так называемой серой зоной. Иначе говоря, в игру вводится экстраординарный юридический инструмент, который, допустим, в гражданском праве может называться «злоупотребление правом», а в налоговом выступать под самыми различными наименованиями, используемыми судебными доктринами или непосредственно законом¹.

Изложенный подход предполагает, что по мере снижения степени правовой определенности к уровню принципов права, начинают неизбежно проявляться особенности принципов права. С одной стороны, положительные качества принципов права известны и многократно описаны, в их числе: приоритет принципов права над нормами права; высокая степень стабильности принципов права; использование правоприменителем принципов права для преодоления правовой неопределенности, а именно для разрешения ситуаций, четко не урегулированных специальными нормами права; использование принципов права как «ориентира» при введении и совершенствовании норм права. С другой стороны, среди некоторых проблем, которые неизбежно являются «оборотной стороной» принципов права, можно упомянуть: предельно общий характер принципов права, затрудняющий решение конкретных задач только на основании принципов права; отсутствие нормативного перечня принципов права; отсутствие единообразных научных (судебных) подходов к составу и содержанию принципов права (как максимум, относительно единообразно выделяются принципы–доминанты); явное, либо косвенное противоречие между некоторыми принципами права, вследствие чего в конкретных ситуациях может быть необходим поиск баланса между ними.

Одновременно следует полагать, что высшие судебные органы, вводя и совершенствуя подобные доктрины, не будет прямо «признаваться» в том, что они тем самым снижают степень правовой определенности, поскольку соблюдение законности (и, соответственно, обеспечение правовой

¹ Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. – 2018. – № 11. – С. 46.

определенности) и составляет одну из основных задач деятельности судов. Для таких доктрин, скорее всего, будет предложено именно обоснование борьбы с налоговыми злоупотреблениями и взаимосвязаной защиты прав лиц, само существование которых напрямую зависит от налоговых поступлений в бюджет (пенсионеры, бюджетники, получатели пособий и стипендий...).

Например, в актах КС РФ можно видеть, как представляется, достаточно неоднозначное обоснование допустимости наличия в налоговом законодательстве оценочных норм. Так, Судом¹ разъяснено, что поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы–принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций. Споры между налогоплательщиком и налоговым органом, в том числе по вопросу о законности и обоснованности доначисления налога и пени, подлежат разрешению судебной властью как наиболее беспристрастной, нейтральной и предназначенной по своей природе для решения такого рода вопросов.

Дальнейшее разъяснение² предполагает, что наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности: поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы–принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Впоследствии аналогичная правовая позиция была изложена в иных актах³.

¹ Определения КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О, от 4 декабря 2003 г. № 442-О.

² Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. № 366-О-П.

³ Определения КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О, от 1 октября 2009 г. № 1270-О-О.

Однако, как представляется, указанные правовые позиции КС РФ относительно оценочных норм могут быть сведены к простой формуле: наличие оценочных понятий в налоговом праве – это нормально, так как итоговый спор может быть разрешен судом (который является беспристрастным, нейтральным и предназначенным по своей природе для решения такого рода вопросов). Не оспаривая того, что наличия оценочных норм в налоговом праве действительно не избежать, остается не вполне ясным, почему наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности. Норма права позволяет налогоплательщику планировать свою будущую деятельность, а судебное решение подводит итог уже осуществленной им деятельности (то есть дает определенность *post factum*, и это, очевидно, не совсем правовая определенность). *Lex de future, judex de praeterio* – закон действует на будущее, судья рассматривает прошлое¹.

Данное обстоятельство представляется достаточно очевидным, но, следует признать, имеет место и обоснование того, что правовая определенность при применении оценочных норм (понятий, концепций) в налоговом праве, все же, обеспечивается. Так, по мнению А.В. Демина, грамотное использование относительно–определенных средств с открытым содержанием направлено на противодействие произволу и снижению общего уровня неопределенности в налоговом праве. Речь идет о специфическом «канале» перехода от неопределенности к определенности в системе налогово–правового регулирования. Мы получаем парадокс: неопределенность против неопределенности. Однако этот тезис парадоксален лишь на первый взгляд. Действительно, подобные юридические средства заключают в себе элементы неопределенности на уровне законодательства; но вместе с тем, они позволяют снять состояние неопределенности на уровне конкретной налоговозначимой ситуации. В результате разрешения конкретных правовых вопросов

¹ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 233.

вырабатываются наиболее эффективные и консенсусно приемлемые для широкого круга лиц решения (алгоритмы), выступающие для участников налоговых отношений авторитетными моделями при принятии правозначимых решений и приобретающие *de facto* прецедентный характер. Тем самым дискреционный волюнтаризм участников налоговых взаимодействий при оценке фактов и их интерпретации ограничивается правоположениями, на которые правоприменитель может (и будет вынужден) ориентироваться в своей практической деятельности. В конечном итоге обеспечивается единообразие в понимании и применении налоговых норм, достигается должный уровень унификации в системе налогово–правового регулирования¹.

Таким образом, из позиции А.В. Демина фактически следует, что правовая определенность в применении оценочных норм (понятий, концепций) в налоговом праве некоторым образом обеспечивается через ознакомление заинтересованных субъектов с общедоступной практикой (прецедентами) их применения.

Подобным образом рассматривал коррелирующую проблему и В.В. Витрянский. С его точки зрения, очевидно, что закон не в состоянии определить общие критерии добросовестности, разумности и справедливости. Это может сделать суд при рассмотрении спора применительно к конкретной ситуации. И только анализ судебных актов, содержащих оценки поведения участников имущественного оборота с точки зрения добросовестности, разумности и справедливости в наиболее типичных ситуациях, позволит выработать какие–либо общие подходы².

Сходные рассуждения имеют место и в ином источнике³: требование определенности правового регулирования, обязывающее законодателя

¹ *Демин А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. наук. – ЕКб., 2014. – С. 51.

² *Витрянский В.В.* Новый Гражданский кодекс и суд // *Хозяйство и право.* – 1997. – № 6

³ Постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-

формулировать правовые предписания с достаточной степенью точности, позволяющей гражданину (объединению граждан) соотносить с ними свое поведение – как запрещенное, так и дозволенное, не исключает использования оценочных или общепринятых понятий, значение которых должно быть доступно для восприятия и уяснения субъектами правоотношений либо непосредственно из содержания нормативного положения или из системы взаимосвязанных положений, рассчитанных на применение к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций, либо посредством выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в частности с помощью даваемых судами разъяснений.

Впрочем, с той же точки зрения, примечательна правовая позиция, изложенная в Постановлении ЕСПЧ от 28 октября 1999 г. по делу «Брумареску против Румынии»: одним из основных аспектов верховенства права является принцип правовой определенности, который требует, *inter alia*, чтобы при окончательном разрешении дела судами их постановления не вызвали сомнения. Соответственно, с позиции данного судебного акта, правовая определенность – итог судебного разбирательства. Дискуссионность такого подхода ЕСПЧ отмечает, например, В.В. Ершов, с точки зрения которого, выработав понятие «принцип правовой определенности», Суд по существу в очередной раз выполнил функцию правотворческого органа, выйдя за пределы своей компетенции¹.

Можно отметить, что с точки зрения русского философа И. Ильина, чрезмерная удаленность, и общность нрава неминуемо поведет к его несправедливости, мы все чувствуем и сознаем, что люди не равны между собою: справедливая норма не может возлагать одинаковые обязанности на ребенка и на взрослого, на бедного и на богатого, на женщину и на мужчину, на больного и на здорового; ее требования должны быть соразмерны личным силам, способностям и имущественному положению людей: кому больше дано,

процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» //Вестник Конституционного Суда РФ. 2018 № 2

¹ Ершов В.В. Определенность права // Российское правосудие. – 2017. – № 1. – С. 6, 7.

с того больше и взыщется. Поэтому справедливость требует, чтобы правовые нормы сохраняли в своих требованиях соразмерность действительным свойствам и деяниям людей. Однако, с другой стороны, невозможно создавать для каждого отношения людей особую правовую норму, приспособленную именно к этому отношению во всех его особенностях и деталях и в силу этого не подходящую более ни к одному отношению. Понятно, что в таком случае нормы превратились бы в единичные императивы и количество правовых императивов должно бы было неминуемо разрастись до бесконечности. Такой порядок был бы опять–таки сразу и вреден, и несправедлив¹.

В соответствии с позицией Б.Н. Кардозо, порядок правотворчества посредством судебных решений, когда ими устанавливаются правила для сделок, заключенных до их принятия, будет и в самом деле неприемлем своей несправедливостью, если естественное право – в том значении, в каком я использовал это выражение, – не давало судье то основное, чем руководствоваться при принятии решения (*the main rule of judgement*) в отсутствие или при отпадении прецедента или обычая. Безо всякой охоты с таким подходом смиряются, основываясь на убеждении, что если право не охватило случай каким–либо заранее имевшимся правилом, ничего не остается, кроме как поставить какого–то непредвзятого арбитра, чтобы он огласил, что честный и разумный человек, не забывающий ни про общественную жизнь, ни представления о справедливых и честных отношениях в обществе, должен сделать в подобных обстоятельствах в отсутствие каких–либо правил, кроме установленных обычаем и совестью². Непосредственно к рассматриваемой тематике относится позиция С.Л. Будылина: принцип добросовестности не вменяет участникам оборота некую конкретную дополнительную обязанность, а наделяет суды дополнительными дискреционными полномочиями по регулированию отношений участников оборота. Причем это регулирование

¹ Ильин И. Общее учение о праве и государстве – М.: АСТ, 2006. – С. 93, 94.

² Кардозо Б.Н. Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М.: Статут, 2017. – С. 73.

осуществляется в процессе рассмотрения последующего спора, то есть уже после того, как участники вступили в эти отношения (*ex post*)¹.

Сходным образом рассуждает и В.В. Ершов, рассматривая правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений, как парные категории: учитывая, прежде всего, абстрактный и относительно определенный характер принципов и норм права, бесконечно возникающие коллизии и пробелы в национальных правовых актах, а также многообразие и развитие конкретных общественных отношений, в случае, например, разрешения спора в суде, можно сделать следующий вывод: правовое регулирование общественных отношений без индивидуального регулирования (а равно и наоборот) теоретически невозможно, а практически контрпродуктивно².

Таким образом, в силу изложенных позиций, 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). Итоговое решение правовой проблемы при наличии спора может быть осуществлено судом, который при его вынесении не может не учитывать именно те «ориентиры» (в т.ч. обычаи и совесть), одним из производных от которых и является исследуемая концепция добросовестности налогоплательщика.

Указанное обстоятельство уместно проиллюстрировать выдержкой из иногда упоминаемого в научной литературе Циркуляра Морского технического комитета от 29 ноября 1910 г. № 15: никакая инструкция не может перечислить всех обязанностей должностного лица, предусмотреть все отдельные случаи и дать вперед соответствующие указания, а поэтому господа инженеры должны проявить инициативу и, руководствуясь знаниями своей специальности и

¹ Будылин С.Л. Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/что_такое_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere (дата обращения 19.04.2018)

² Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений: Монография. – М.: РГУП, 2018. – С. 109.

пользой дела, принять все усилия для оправдания своего назначения¹. В настоящее время этот подход не утратил своей актуальности, хотя и применяется с определенными ограничениями. Так, несмотря на то, что в соответствии с «классическими» частно–правовым требованием «разрешено все, что не запрещено» и публично–правовым требованием «разрешено только то, что прямо разрешено», можно видеть примеры подходов высших судебных органов², в которых компетенция специализированных органов исполнительной власти истолковывается расширительно, в соответствии с обобщенными нормами права, определяющими их полномочия.

Однако из вышеизложенного следует один взаимосвязанный аспект, требующий, как представляется, упоминания в рамках настоящей работы. 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 рассматриваемом случае концепции добросовестности налогоплательщика (как, впрочем, и концепции необоснованной налоговой выгоды), отрицательные последствия правовой

¹ Кондрашов В.М., Мосийчук А.В., Шеломенцева М.В. История финансовой системы России в лицах (часть I). //Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ», Том 8, № 5 (2016). // URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/13EVN516.pdf> (дата обращения 15.09.2018)

² В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11747/09 не исключена возможность предъявления налоговыми органами исков, прямо не указанных в законодательстве о налогах, а именно исков о возмещении государству вреда (убытков), нанесенных неправомерными действиями банка в рамках налоговых правоотношений. В пункте 42 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 «О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства» разъяснено, что перечень исполнительных действий, приведенный в ч. 1 ст. 64 Закона об исполнительном производстве, не является исчерпывающим, и судебный пристав–исполнитель вправе совершать иные действия, необходимые для своевременного, полного и правильного исполнения исполнительных документов (п. 17 ч. 1 названной статьи), если они соответствуют задачам и принципам исполнительного производства (ст. 2 и 4 Закона об исполнительном производстве), не нарушают защищаемые федеральным законом права должника и иных лиц.

неопределенности, следует полагать, перелagаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган.

Отсутствие абсолютной правовой определенности в налоговом праве, подтверждается осторожной позицией американских ученых, приведенной Д. Ларо: обычно налогоплательщики структурируют свои деловые операции на основании правил Кодекса Службы внутренних доходов США, исходя из того, что налоговые последствия можно предсказать с разумной долей вероятности¹. Сходным образом сформулировано Постановление КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5-П: требование определенности призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения. В Определении ВС РФ от 23 ноября 2017 г. № 308-ЭС17-9467 применен знаковый термин: риск неправильного понимания налогового законодательства.

В плане проблем правовой определенности в налоговом праве интересно мнение Г.А. Гаджиева о том, что КС РФ нередко сталкивается с тем, что возникают противоречия между представлениями о различных конституционных принципах, да и конституционные принципы могут быть внутренне противоречивы. Согласование друг с другом противоречивых конституционных принципов, осуществляемое КС РФ в процессе рассмотрения дел, толкование Конституции РФ являются основным содержанием конституционной политики, имеющей своей целью утверждение гражданского мира и согласия². Высказывается позиция, что опасность конституционного балансирования равновеликих ценностей состоит в том, чтобы не принизить значимость одного по отношению к другому и не отдать явное предпочтение одному из них. Согласование друг с другом противоборствующих конституционных принципов является непростой задачей, стоящей перед

¹ Ларо Д. Судебная доктрина экономической сущности в США //Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно–практ. конф. 26–27 октября 2011 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2012. – С. 83.

² См.: Гаджиев Г.А. Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2. – С.22-45

Конституционным Судом при рассмотрении конкретных дел¹. По мнению Р. Алекси, принципы могут и должны быть сбалансированы. Достижение баланса между принципами является типичной формой реализации принципов².

Соответственно, и 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. Во всяком случае, с изложенных позиций сложно было бы утверждать, что какие-то конституционные принципы являются абсолютными и вообще не могут быть рассмотрены на предмет их баланса с иными конституционными принципами.

По этой причине становится вполне очевидной мысль, изложенная Г. Кельзенем: так называемый принцип балансирования интересов есть лишь формулирование проблемы, но не ее разрешение. Он не дает объективного стандарта, согласно которому противоборствующие интересы могут быть сравнены между собою для разрешения конфликта между ними. В частности, этот стандарт не может быть извлечен из толкуемой нормы, из статута, где она содержится, или из правовой системы в целом, как это предполагает доктрина балансирования интересов. Необходимость «интерпретации» возникает именно из-за того, что норма, подлежащая применению – или система норм – предоставляет несколько возможностей, что в действительности означает: ни норма, ни система норм не могут определить, какой из вовлеченных интересов оказывается важнее. Такое решение, такая классификация интересов оставлена для будущего нормотворческого акта, например, судебного постановления³.

Примечательно то, что в Докладе уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей за 2017 год⁴ приведены значимые

¹ Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М. Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М.: ЮСТИЦИНФОРМ, 2010. – С. 48.

² Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Пер. с нем. – М.; Берлин: Инфотропик Медиа, 2011. – С. 89.

³ Кельзен Г. О теории толкования // URL: <http://pravo.ru/doc/view/55/> (дата обращения 02.04.2016)

⁴ URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2017.html (02.04.2018)

результаты опроса¹. Соответственно, и вопрос о добросовестности поведения конкретного налогоплательщика (а точнее – вопрос о его правах и обязанностях, зависящий от признания его добросовестным), оставляемый для окончательного разрешения для будущего акта (решения по результатам налоговой проверки, судебного решения) предполагает именно пониженную степень правовой определенности в момент осуществления указанного поведения.

Но так, например, оценивает неопределенность в праве Й. Гивати, – это ситуация, когда неясность закона может приводить к двум и более обоснованным интерпретациям². По мнению А.В. Демина, неопределенность в налоговом праве проявляется двояко: с одной стороны, негативно – как упущение законодателя и, с другой стороны, позитивно – как совокупность специфических юридических средств и технологий, целенаправленно применяемых в процессах правообразования и правоприменения. В первом случае речь идет о дефектах налогового права, подлежащих безусловному устранению; во втором – об особых приемах юридической техники, которые хотя и являются относительно–определенными по своей природе, но позволяют снижать общий уровень неопределенности в системе налогово–правового регулирования³.

Интересно то, что В.Д. Зорькин признавал в 2005 году, и признает в настоящее время, что до сих пор как законодателями, так и судебной практикой не выработано четкого и единообразного понимания отличий законного и

¹ Опрос «Мнение собственников и руководителей высшего звена средних и малых компаний об административной среде в Российской Федерации», проведенный в марте 2017 г. По мнению респондентов, к числу ведомств, предъявляющих принципиально неисполнимые требования, заведомо предопределяющие вынесение наказания, относятся ФНС России (13,8 %), Роспотребнадзор (13,5 %) и МЧС России (11,5 % респондентов).

² *Givati Y. Walking a Fine Line: A Theory of Line Drawing in Tax Law // Virginia Tax Review – 2015. – Vol. 34. – № 1. – P. 469 – 502. // цит. по Демин А.В. Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2016. – № 8. – С. 67.*

³ *Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. наук. – ЕКб., 2014. – С. 12, 51.*

незаконного снижения налоговой нагрузки¹. Подобная ситуация имеет место не только в России: по сведениям, приведенным Е.А. Имыкшеновой, в Англии в борьбе с уклонением от налогообложения законные средства недостаточно эффективны. Законодатель не в состоянии сформулировать, что такое уклонение, а что – минимизация².

Однако, с указанных позиций, это совершенно нормальное явление. Четкое и однозначное формулирование в нормативных правовых актах (в судебной практике) того, что именно следует понимать под уклонением от уплаты налогов (то есть, введение повышенной степени правовой определенности), скорее всего, породит действия частных субъектов, являющиеся по своей сути налоговыми злоупотреблениями, «авторы» которых будут со всеми основаниями утверждать, что никаких злоупотреблений в их деятельности нет. Осознавая это обстоятельство, ни законодатель, ни судебная практика не стремятся к подобной повышенной правовой определенности.

Тем не менее, следует признать, имеют место попытки выработки некоторых ориентиров, позволяющих перейти от обобщенных понятий налоговой выгоды к иным подходам. Так, в 2012 году на Санкт–Петербургском экономическом форуме прозвучала идея о необходимости ориентирования арбитражных судов на использование экономического анализа права при рассмотрении налоговых споров. Пришедший из англосаксонской правовой системы принцип особое значение имеет в судебной практике, касающейся налогов. Сущность принципа заключается в том, что при толковании определенных норм и вынесении вердикта судьи руководствуются не только буквой закона, но и реальными механизмами рыночной экономики³.

Взаимосвязь с судебной концепцией необоснованной налоговой выгоды была очевидна: в соответствии с пунктом 3 Постановления Пленума ВАС РФ

¹ Зорькин В.Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – С. 20., Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М.: Норма, 2017. – С. 271.

² Картина месяца. // Налоговед. – 2013. – № 3. – С. 7.

³ Неформальный подход. Судей призвали пользоваться экономическим анализом при рассмотрении споров // URL: <https://rg.ru/2012/12/11/analiz.html> (дата обращения 01.11.2017)

от 12 октября 2006 г. № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

По мнению Е.А. Тимофеева, фактически юридическая квалификация действий напрямую связывается с выявлением ее реального экономического содержания, которое возможно установить только путем применения экономического анализа права¹. Как полагает А.А. Никифоров, в данном пункте отражен приоритет содержания сделки над ее формой. Юридическое значение имеет не то, что написано в договоре, а то, какие отношения сложились между сторонами на самом деле².

Однако данное предложение существенного изменения судебной практики, как представляется, не повлекло. В частности, из публикаций³ следовало, что экономический подход и ранее по факту применялся высшими судебными органами при разрешении налоговых споров; а для судебного экономического анализа, например, нет ограничений, сходных с коллизией нормы пункта 7 статьи 3 НК РФ: он не осуществляется исключительно в пользу частного субъекта. Соответственно, для налогоплательщика широкое применение судом экономического подхода не будет означать, что вероятность получения «положительного» решения по налоговому делу существенно возрастет. В конце концов, налоговый орган вполне может предложить «свой» вариант экономического подхода, не менее разумный (справедливый) с точки зрения суда. Данный вывод подтверждается многочисленными публикациями,

¹ Тимофеев Е.А. «Law and Economics»: учение о праве и государстве в США в XX веке: дисс... канд. юрид. наук. – Нижний Новгород, 2016. – С. 147.

² Никифоров А.А. Иллюзия экономического анализа // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 58.

³ Тютин Д.В. Экономический подход в актах высших судебных органов – в пользу частного либо публичного субъекта // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 12. – С. 190-195

в которых критикуется тот, либо иной вариант экономического анализа, осуществленного судами по налоговым делам¹.

Примечательно мнение австрийского правоведа Ф. Быдлински: в некоторых областях права, например в картельном или налоговом праве, под маркой экономического анализа пропагандируется интенсивное телеологическое толкование. В частности, это предпринимается с той целью, чтобы как-нибудь прикрепить соответствующую необычайно динамичную правовую материю к весьма неточному и прежде всего недостаточному для специальных целей понятийному аппарату, размещенному в абстрактных формулировках закона. Если экономический анализ (который, кстати, в юридическом смысле не способен ничего прояснить) используется не как ширма для произвола, а с целью выяснить существенные соображения относительно целей закона, то такой подход может быть методологически оправданным². Интересно и то, что непосредственно в России есть определенные исторические предпосылки для активного использования экономического анализа права: высказана точка зрения, что одной из особенностей советской юридической науки является то, что в право переносились экономические и социальные конструкции. Когда юристы стали обсуждать фундаментальные понятия права, они не могли обойтись без таких краеугольных понятий марксизма–ленинизма как учение о базисе и надстройке, а значит, о производственных (экономических) и идеологических (волевых) отношениях, о материалистическом понимании общества, об общественно–экономических формациях, о роли личности в истории и многих других. Обо всем этом шла речь практически во всех научных трудах советского периода. Причём важно подчеркнуть, что эти конструкции не просто анализировались, а

¹ *Никифоров А.А.* Иллюзия экономического анализа // *Налоговед.* – 2018. – № 5; *Сырбо В.А.* Очередность уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование в банкротстве // *Налоговед.* – 2018. – № 9 и др.

² См.: *Быдлински Ф.* Основные положения учения о юридическом методе (перевод с немецкого) // *Вестник гражданского права.* – 2006 – №№ 1, 2; 2007. – № 1.

органически вплетались в ткань правовой материи, становились ее частью и в дальнейшем начинали влиять на решение чисто юридических вопросов¹.

Представляется справедливой и позиция Д.В. Винницкого, в соответствии с которой на протяжении последних 20 лет каждый второй (как минимум) серьезный налоговый спор в российской юрисдикции отрывается от техники беспристрастного толкования применяемых норм и скатывается к оценке злонамеренности или добросовестности налогоплательщика, обоснованности или необоснованности его действий, связанных с так называемой налоговой выгодой. В свете обозначенного понимания концепции борьбы с обходом закона (вне зависимости от ее названия: «недобросовестность», «необоснованная выгода...», «превышение пределов осуществления прав...» и т.п.) очевидно, что она не должна применяться в каждом деле. Подобно тому, как ежедневное применение антибиотиков пагубно для живого организма и не ведет к лечебному эффекту, так и вошедшая в обыденность борьба с обходом закона может разрушить иммунитет правовой системы².

Кроме того, нельзя не учитывать, что введение и активное применение судебных концепций (доктрин), направленных против злоупотреблений в налоговом праве и фактически снижающих степень правовой определенности, возможно только тогда, когда в соответствующих случаях не применяется пункт 7 статьи 3 НК РФ: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). Иными словами, работает либо судебная доктрина против налоговых злоупотреблений, либо пункт 7 статьи 3 НК РФ. Это положение

¹ *Иванов А.А.* Советская юридическая наука: путь к праву. Часть 3. Характерные черты советской юридической науки // URL: https://zakon.ru/blog/2017/11/08/sovetskaya_yuridicheskaya_nauka_put_k_pravuchast_3_harakternye_cherty_sovetskoj_yuridicheskoy_nauki (дата обращения 09.11.2017)

² *Винницкий Д.В.* Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. – 2018. – № 11. – С. 46.

НК РФ, напрямую следующее из статьи 2 Конституции РФ, на первый взгляд, «изящно» нивелировано КС РФ¹: по смыслу пункта 7 статьи 3 НК РФ в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков; нормы налогового законодательства, предоставляющие права либо гарантии добросовестным налогоплательщикам, не могут быть распространены на недобросовестных.

Однако рассматриваемый вопрос, как представляется, имеет один принципиальный аспект. Поскольку КС РФ счел, что в пункте 7 статьи 3 НК РФ закреплена именно презумпция добросовестности и эта презумпция опровержима, следует учесть, что в действительности в пункте 7 статьи 3 НК РФ, содержится иная, хотя и связанная с презумпцией добросовестности, норма, а именно требование толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах. Соответственно, позиция КС РФ в итоге может быть истолкована и так: 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. Это следует полагать, логично, поскольку данное положение является одной из гарантий, которая, по мнению КС РФ, предоставляется только добросовестным налогоплательщикам.

Данный вывод подтверждается, в частности, позицией Ю.А. Крохиной относительно толкования вышеупомянутого Определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О: на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие норм права, позволяющих предъявлять формально законные требования². Но в качестве формально законных требований вполне можно привести пример требований, основанных на пункте 7 статьи 3 НК РФ.

На основании изложенного, можно сделать вывод, что в тех странах, в которых приоритет в борьбе с налоговыми «схемами» отдается оперативному

¹ Определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О и от 18 января 2005 г. № 36-О.

² Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 240.

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. Следует напомнить, что по вышеприведенным данным справочно–правовых систем более половины судебных актов ВС РФ, в которых рассматриваются права налогоплательщиков на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций, мотивированы, в том числе, ссылками на Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. В то же время пункт 7 статьи 3 НК РФ, опять же по данным справочно–правовых систем, вовсе не является массово применяемой в отечественных налоговых спорах нормой.

Примечательно не слишком известное высказывание, приписываемое Блаженному Августину: *lex iniusta non est lex* – несправедливый закон – это не закон¹, которое, очевидно, является парным² к более известному *dura lex, sed lex* – суров закон, но это закон (поэтому соблюдать его надо в любом случае)³. С точки зрения рассматриваемых проблем, Постановление Пленума о налоговой выгоде по своей сути ближе к первому высказыванию (государство, фактически сочтя закон несправедливым вследствие относительно массовых злоупотреблений его нормами со стороны частных субъектов, само начинает игнорировать закон, в т.ч. по уже прошедшему периоду времени, путем введения его толкования через судебные доктрины, снижающие степень правовой определенности). Пункт 7 статьи 3 НК РФ, соответственно, ближе ко второму высказыванию (государство, обязавшееся строго соблюдать им же созданные законы и обеспечивать их выполнение иными лицами, применяет коллизионные нормы для разрешения ситуаций, четко не урегулированных правом, в пользу частных субъектов).

¹ URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Правовое_Государство (дата обращения 01.02.2016)

² Черданцев А.Ф. Логико–языковые феномены в юриспруденции – М.: Норма : ИНФРА-М, 2012. – С. 137, 138.

³ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 138.

Данные выводы, как представляется, позволяют определить причину, по которой на уровне научных публикаций имеет место отрицание самой возможности применения оценки поведения частного субъекта на предмет добросовестности в публичных отраслях, в частности, в налоговом праве (в т.ч. в упомянутых работах С.Д. Радченко¹, В.С. Белых и П.А. Избрехт²). Поскольку право, как социальный регулятор, не может охватить всех возможных практических ситуаций, разрешение конкретных споров осуществляется с учетом ряда основополагающих принципов, в том числе принципа добросовестности. Для гражданского права совершенно нормальным является требование от его субъектов добросовестного поведения, то есть ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны (пункт 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25).

Для публичного же права «другая сторона» по отношению к частному субъекту – это, как правило, государство, своей волей и устанавливающее нормы права. Возможная неточность установленных государством норм – правил поведения, в современном праве демократических стран компенсируется коллизионными нормами, которые в России отражают статью 2 Конституции РФ, а именно пункт 7 статьи 3 НК РФ, часть 4 статьи 1.5 КоАП РФ (неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица) и т.п. С такой точки зрения, при придании данным коллизионным нормам безусловного и приоритетного характера, вообще нет необходимости сложным образом отвечать на вопрос о том, должен ли частный субъект учитывать интересы государства, в случае, если норма – правило поведения для конкретной ситуации оказывается сформулированной государством с неустранимыми сомнениями, противоречиями и неясностями – нет, однозначно не должен.

¹ Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях [Электронный ресурс] // Юрист. – 2005. – № 10. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

² Белых В.С., Избрехт П.А. Злоупотребление субъективными гражданскими правами в предпринимательских отношениях [Электронный ресурс] // Арбитражные споры. – 2008. – № 4. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

Но если толкование сомнений в пользу частного субъекта на практике вполне может «балансироваться» с иными общеправовыми принципами (справедливости, юридического равенства и т.д.), то это значит, что на определенных лиц в некоторых ситуациях подобные коллизионные нормы могут не распространяться. В частности, субъект, ведущий «агрессивную налоговую оптимизацию», рискует остаться без защиты пункта 7 статьи 3 НК РФ. Одновременно можно отметить, что затруднительно обнаружить судебные акты, в которых бы прямо был сделан вывод о том, что на конкретного налогоплательщика не распространяется пункт 7 статьи 3 НК РФ. Маловероятно, что суды готовы таким образом мотивировать свои решения, в настоящее время в большинстве случаев являющиеся общедоступными.

По итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам, что имеет место 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.

Глава 2. Правовой институт налоговой выгоды

2.1. Институт налоговой выгоды в системе налогового права

По мнению Ю.А. Крохиной, дальнейшее развитие концептуальных подходов к пониманию пределов законности минимизации налогового бремени было осуществлено Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53: им было введено понятие необоснованной налоговой выгоды, которое должно было прийти на смену категории «недобросовестный налогоплательщик»¹.

При этом, вопросы правовых институтов традиционно рассматриваются в отечественных научных исследованиях. Так, с точки зрения Е.А. Кириковой, структура права складывается из элементов, которые образуются из правовых норм, объединенных в такие комплексные образования как отрасли, подотрасли, институты и субинституты. Внутренняя организация взаимосвязей между названными элементами может быть раскрыта с помощью метода структурного анализа. Выявление структуры права – это средство создания эффективной модели правового регулирования существующих общественных отношений, использования возможностей права, его воспитательного значения. Такие качества системы права, как ее объективность, сложность динамика и относительная устойчивость, присущи и ее элементам. Данные характеристики применимы к правовым институтам². С точки зрения О.Н. Горбуновой, правовые нормы, регулирующие финансовую деятельность государства, группируются внутри отрасли финансового права в определенные правовые институты. Институты – это взаимосвязанные и взаимообусловленные группы

¹ Актуальные проблемы финансового права: учебник. / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 241.

² Система права: история, современность, перспективы: монография. / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головкина и др; под ред. Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2018 – С. 224.

правовых норм, регулирующие однородные общественные отношения определенной области внутри отрасли права¹.

Как полагает А.В. Демин, отраслевое построение системы права может быть описано, как отрасль – институт – норма². Того же подхода придерживается И.А. Цинделиани, по мнению которого первичную правовую общность составляют правовые институты, последние, в свою очередь, составляют основу отрасли права. Поэтому следует исходить из того, что нормы права как правовая материя еще не формируют отрасль, а только институты, представляющие собой объединение норм, являясь фундаментом отрасли права³.

Необходимость разграничения права на отрасли, подотрасли, институты субинституты, может быть установлена, с учетом мнения знаменитого русского ученого И.П. Павлова: большие непрерывные задачи и цели, умственные, как и физические, все люди обыкновенно дробят на части, уроки, т.е. создают периодичность, – и это очень способствует сохранению энергии, облегчает окончательное достижение цели⁴. Соответственно, и выделение указанных относительно самостоятельных частей в едином, по своей сути, праве, позволяет эффективнее его изучать и применять, в большей мере достигая основных целей правового регулирования – в т.ч. упорядочения общественных отношений и эволюционного развития общества и личности.

Н.И. Матузов и А.В. Малько определяют правовой институт, как сравнительно небольшую, устойчивую группу правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений⁵. По мнению А.В. Демина, термин «правовой институт» в современном правоведении используется в двух значениях. Во–первых, как относительно обособленная

¹ Отрасли законодательства и отрасли права Российской Федерации: общетеоретический, межотраслевой, отраслевой и историко–правовой аспекты: монография / под общ. ред. Р.Л. Хачатурова. – М., Юрлитинформ, 2017. – С. 96.

² Демин А.В. Нормы налогового права: монография – Красноярск, СФУ, 2010 – С. 96.

³ Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. – 2013. – № 1. – С. 48.

⁴ Павлов И.П. Рефлекс свободы – СПб., 2011. – С. 79.

⁵ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник – М.: Юристъ, 2004. – С. 351.

совокупность правовых норм, особый сегмент права, располагающийся в едином логическом ряду между нормой и отраслью (подотраслью) права. Во втором значении правовым институтом именуется крупные юридические конструкции, например, юридическое лицо, исковая давность, залог, право общей собственности. Анализ статьи 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» позволяет сделать вывод, что термин «институты» используется здесь законодателем именно во втором значении¹.

С учетом указанной позиции, а также ранее приведенных мнений А.С. Барина² и А.В. Денисовой³, правовой институт – это относительно небольшая, устойчивая система норм права, регулирующих качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений. Соответственно, в качестве основных признаков правового института могут быть обозначены: взаимосвязь и системность норм права, составляющих правовой институт; относительно небольшое число норм, входящих в правовой институт; качественная обособленность и однородность общественных отношений, регламентированных нормами правового института. 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, представляет интерес обосновать квалификацию налоговой льготы, в основном регламентированной в настоящее время в статье 54.1 НК РФ, как правового института, с соответствующим его описанием и выявлением присущих ему особенностей.

В плане данного подхода весьма интересна позиция А.В. Демина, по мнению которого, одним из условий признания системы норм права отраслью

¹ *Демин А.В.* Нормы налогового права: монография – Красноярск, СФУ, 2010 – С. 189.

² *Барин А.С.* Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2017. – С. 85, 87.

³ *Денисова А.В.* Системность российского уголовного права: монография. – М., «Юрлитинформ», 2018. – С. 135, 166.

права является такое признание со стороны научного сообщества. В противоположность системе законодательства, которая создается законодателем, система права (с выделением отраслей, подотраслей, институтов, субинститутов) формируется правовой наукой. У каждого ученого «свой» набор правовых отраслей, и абсолютного единства здесь добиться вряд ли возможно¹. Сходным образом, и даже в более жестком «ключе», рассуждает и Е.А. Киримова, по мнению которой, в отличие от системы законодательства, сконструировать систему права невозможно. Как правовое явление она не зависит от воли и желания людей, на состав ее элементов влияет наличие реально существующих на конкретный исторический период общественных отношений нуждающихся в правовом регулировании. Объективность возникновения правовых институтов определяется практической потребностью в правовом регулировании вида или стороны общественных отношений². Таким образом, разграничение отечественного налогового права на относительно обособленные части, в том числе на отрасли, институты (субинституты), их система и содержание, вполне может различаться в представлениях различных ученых, исследующих данную проблематику.

Так, с точки зрения Д.В. Винницкого³, система налогового права состоит из следующих относительно автономных элементов (частей, сложных институтов / институтов): общей части (общих институтов) налогового права и следующих институтов особенной части: 1) института, регулирующего установление и введение налогов и сборов; 2) налогового обязательственного права; 3) налогового процедурного права; 4) налогового деликтного права. Особое место в системе налогового права занимает международное налоговое право. По мнению И.А. Цинделиани, в современных условиях система налогового права представлена Общей и Особенной частями, в которых по предметно–функциональному критерию включаются налогово–правовые

¹ Демин А.В. Налоговое право России – М., 2006. – С. 34.

² Система права: история, современность, перспективы: монография / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головкина и др.; под ред. Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2018 – С. 224.

³ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс... докт. юрид. наук. – ЕКб., 2003. – С. 239.

институты, состоящие из одного или нескольких субинститутов. Общая часть налогового права включает в себя следующие налогово–правовые институты: налогов и сборов; установления и введения налогов и сборов; источников (форм) налогового права; принципов налогового права; субъектов налогового права; сроков; налогового обязательственного права; налогового администрирования; налогового процедурного права; налоговой ответственности. Особенная часть налогового права представлена следующими налогово–правовыми институтами: федеральные налоги и сборы, состоящие из субинститутов отдельных видов федеральных налогов и сборов; региональные налоги и сборы, состоящие из субинститутов отдельных видов региональных налогов; местные налоги и сборы, состоящие из отдельных видов местных налогов; специальные налоговые режимы, состоящие из отдельных видов специальных налоговых режимов¹.

На основании изложенного, 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). С учетом вышеприведенной позиции А.В. Демина², термин «правовой институт» в плане института налоговой выгоды, здесь используется именно в значении относительно обособленной совокупности правовых норм, а не в смысле статьи 11 НК РФ.

Объект правового регулирования данного правового института может быть определен исходя из пункта 1 указанного Постановления Пленума о налоговой выгоде: в этом качестве выступают общественные отношения, связанные с уменьшением размера налоговой обязанности вследствие, в

¹ Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. – 2013. – № 1. – С. 50.

² Демин А.В. Нормы налогового права: монография – Красноярск, СФУ, 2010 – С. 189.

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. Данный подход к объекту правового регулирования может быть уточнен с учетом пункта 1 статьи 54.1 НК РФ. На основании данной нормы, объектом правового регулирования института налоговой выгоды выступают общественные отношения, связанные с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога. Соответственно, в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ объект правового регулирования института налоговой выгоды представлен в более обобщенном значении и не включает возмещение налога из бюджета. Однако, 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).

Необходимо отметить, что сам термин «выгода» был изначально применен в общих положениях НК РФ, непосредственно с момента его введения: в силу пункта 1 статьи 41, в соответствии с настоящим Кодексом доход признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» настоящего Кодекса.

Однако данная дефиниция, по существу, таковой не является, поскольку, хотя с точки зрения законодателя доход является разновидностью экономической выгоды, фактически имеет место попытка определения одного неоднозначного термина (доход) через другой неоднозначный термин (выгода). В частности, и при наличии данной дефиниции по сей день не прекращаются споры о юридическом определении дохода (прибыли)¹, единообразия подходов

¹ *Пепеляев С.Г.* Налогово–правовое понятие дохода // *Налоговед.* – 2014. – № 11. – С. 15.; *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли – М.: Статут, 2015.

по–прежнему нет. Однако приведенное определение позволяет заключить, что выгода «вообще» в налоговом праве не рассматривается, т.к. пункт 1 статьи 41 говорит о выгоде с точки зрения ее правового значения в отдельных главах НК РФ, регламентирующих конкретные налоги и соответствующую возможность (невозможность) обложения конкретной выгоды. Иными словами, для налогового права нет выгоды, в том числе и налоговой, «вообще», есть выгода (как облагаемый доход или прибыль; как налоговая выгода, позволяющая уменьшить размер уплачиваемого налога), применительно к отдельным видам налогов, что не исключает значительного своеобразия конкретной выгоды в рамках разных налогов.

Примечательна Р.А. Познера: наиболее широкое определение дохода включает все денежные и неденежные поступления, включая не только досуг и (другой) неденежный доход от производства домохозяйства, но и подарки, наследство и награды¹. Верховный суд США в 1955 году в деле *Glenshaw Glass* пришел к выводу, что доход – это неоспоримое присоединение к достатку, которое четко осознается налогоплательщиком и над которым он имеет правомочие владения².

Что же касается выгоды, то, в многократно переизданном Современном экономическом словаре³, термин «выгода» определяется, как получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли. Соответственно, имеет место «закольцовывание» терминологии: выгода в экономической литературе определяется через доход, а доход в НК РФ определяется через выгоду.

Таким образом, пункт 1 статьи 41 НК РФ существенного значения в рамках настоящего исследования, как представляется, не имеет. Определенно можно сказать только то, что экономическая выгода в контексте НК РФ – нечто

¹ Познер Р.А. Экономический анализ права – СПб.: Экономическая школа, 2004. – Т. 2. – С. 656.

² Шамшева В.В. Понятие дохода в США // Налоговед. – 2014. – № 7. – С. 80, 82.

³ Современный экономический словарь / под ред. Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 2011. – С. 74.

хорошее, желаемое обобщенным налогоплательщиком, оцениваемое в денежной или натуральной форме.

Соответственно, вышеизложенные позиции относительно простых и сложных (комплексных) правовых институтов позволяют утверждать, что 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.

Интересно то, что термин «необоснованная налоговая выгода» был применен (хотя и единожды) ВАС РФ до принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53¹. Представляется весьма значимой позиция А.В. Демина, выделяющего в т.ч. правовые институты материальной выгоды, облагаемой НДФЛ (статья 212 НК РФ), института безнадежной недоимки и задолженность по пеням и штрафам, общая регламентация которого осуществлена в статье 59 НК РФ, институты выездных и камеральных налоговых проверок, институт залога в налоговом праве, институт налогового процесса². Таким образом, данная точка зрения также позволяет дополнительно обосновать выделение и такого правового института, как налоговая выгода.

Разумеется, при предлагаемом подходе, можно задаться вопросом: а по всем ли отдельным налогам можно привести примеры налоговой выгоды (необоснованной налоговой выгоды)? Иными словами, существуют ли субинституты налоговой выгоды применительно ко всем установленным налогам? Ведь, по меньшей мере, некоторые налоги исчисляются для

¹ В «отказном» Определении от 12 апреля 2001 г. № ВАС-3917/11 описано следующее: суды сочли, что инспекцией не доказано наличие в действиях общества признаков, свидетельствующих о намерении получить из бюджета необоснованную налоговую выгоду в результате применения налогового вычета по НДС.

² *Демин А.В.* Нормы налогового права: монография – Красноярск, СФУ, 2010 – С. 189, 342, 358 – 359, 367, 369, 394.

плательщика налоговые органы (пункт 2 статьи 52 НК РФ), вследствие чего по ним неочевидно то, что налогоплательщик может своими усилиями добиться некоторой необоснованной налоговой выгоды. Ответ на данный вопрос может быть дан на основании пункта 1 статьи 54.1 НК РФ и с учетом правовых конструкций отдельных налогов. Если налогоплательщик в состоянии, так или иначе, повлиять на занижение налоговой базы, то институт налоговой выгоды применим и к данному налогу. В литературе приведен следующий пример: в статье 361 НК РФ (и в соответствующем региональном налоговом законодательстве) установлено, что размер транспортного налога зависит от мощности двигателя автомобиля. Соответственно, налогоплательщик потенциально может умышленно предпринять меры для того, чтобы в органах ГИБДД была зарегистрирована заниженная мощность двигателя автомобиля (в т.ч. представив на регистрацию недостоверные документы¹. Таким образом, затруднительно привести пример какого-либо налога, в котором налогоплательщик гипотетически вообще не может влиять на налоговую базу (сумму налога) с целью ее уменьшения. Соответственно, 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.).

С учетом обобщенной позиции Е.А. Кириковой, выделяющей материальные и процессуально-процедурные правовые институты², институт налоговой выгоды представляется более обоснованным отнести к материальным институтам, в частности, и по той причине, что он не регламентирует сам процесс уменьшения налоговой базы (суммы налога к уплате), а устанавливает ограничения, когда такое уменьшение недопустимо.

¹ Тютин Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Система права: история, современность, перспективы: монография / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головкина и др. Под ред. Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2018 – С. 232.

Тем не менее, как уже отмечалось, налоговая выгода, как относительно новый институт отечественного налогового права, концептуально был predetermined в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и в соответствующей практике его применения по отношению к конкретным налогам. Исторический аспект появления и развития соответствующих разъяснений, а также практики их применения, как представляется, позволит значительно глубже уяснить особенности современной регламентации института налоговой выгоды в ст. 54.1 НК РФ. По мнению Д.Е. Петрова, объективной материальной предпосылкой интеграции правовых норм в институты является наличие соответствующей разновидности общественных отношений¹. Само по себе наличие такой разновидности общественных отношений, требующих регламентации нормами института налоговой выгоды, демонстрируется именно принятием Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и его активным применением судами в течение более 10 лет, до введения в действие ст. 54.1 НК РФ.

Более того, выявление взаимосвязей концепции добросовестности налогоплательщика, ее дальнейшего развития – института налоговой выгоды, в т.ч. положений статьи 54.1 НК РФ, позволяет эффективнее изучить каждое из этих правовых явлений. Так, с точки зрения А.Д. Селюкова, познавательная ценность исторического метода заключается в том, что в науке финансового права он, в частности, может дать определенные практические результаты, если анализируемые нормы исторического финансового закона послужили основой для их заимствования и использования в настоящее время. Исторический метод показывает историю финансово–правовых явлений в хронологической последовательности, в их системной связи и повторяемости, что помогает раскрывать сущность и закономерности познаваемых явлений².

¹ Отрасли законодательства и отрасли права Российской Федерации: общетеоретический, межотраслевой, отраслевой и историко–правовой аспекты: монография / под общ. ред. Р.Л. Хачатурова. – М., Юрлитинформ, 2017. – С. 48.

² Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 10, 11.

Рассматриваемое Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 не могло появиться без существенной предварительной работы и без значимых предпосылок к его созданию. Как показывает практика, документы такого уровня, как правило, подготавливались ВАС РФ достаточно длительное время, в более или менее открытом режиме. В частности, первоначальный проект известного Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 был размещен для изучения и обсуждения на сайте ВАС РФ¹ еще в сентябре 2011 года² (после чего последовали его многочисленные обсуждения³ и доработки). Первоначальный проект Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 заблаговременно официально не публиковался, хотя в общедоступном режиме размещалась другая важная информация.

Так, первоначально речь шла о проекте Информационного письма Президиума ВАС РФ: 17 мая 2006 г. были опубликованы сведения, в соответствии с которым Суд готовит информационное письмо, в котором впервые в российской практике будут описаны признаки «недобросовестности налогоплательщика», хотя, с его точки зрения, это термин не самый удачный и ему больше нравится термин «злоупотребление правом». «Недобросовестность» – очень субъективное понятие, по мнению Председателя; а мы должны оценивать действия на основании правовой квалификации. Тем не менее, понятием «недобросовестность» ВАС РФ пока вынужден оперировать, поскольку оно находится в определении КС РФ и широко применяется на практике. Лучше, если все будут понимать, что считается недобросовестностью⁴.

По мнению ряда авторов, рассматриваемое Постановление Пленума было принято на основе обобщения наиболее часто встречающихся налоговых

¹ URL: <http://www.arbitr.ru/> (дата обращения 29.04.2015)

² Картина месяца // Налоговед. – 2011. – № 10. – С. 8.

³ О развитии судебной и досудебной практики разрешения налоговых споров // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 8.; Проект Постановления Пленума ВАС РФ по части первой НК РФ: оценка профессиональным сообществом. // Налоговед. – 2012. – № 1. – С. 10.

⁴ URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/05/17/intervyu-anton-ivanov-predsedatel-vysshego-arbitrazhnogo-suda> (дата обращения 29.04.2015)

злоупотреблений, сформировавшейся судебной практики по рассмотрению споров о недобросовестности налогоплательщиков и передового зарубежного опыта¹. Но, как известно, в данном акте Пленума четкая преемственность с предшествующей практикой в итоге фактически была осуществлена только в пункте 1: судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Иных упоминаний о «добросовестности», либо о «недобросовестности» налогоплательщика в указанном документе не имеется.

Но, по всей видимости, вышеприведенные сведения, опубликованные 17 мая 2006 г., впоследствии отразились в Постановлении Президиума от 28 октября 2008 г. № 6272/08, который обратил внимание судов на то, что в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 арбитражным судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик».

Значимым фактом является то, что со стороны КС РФ публично не критиковалась и не критикуется концепция налоговой выгоды в аналогичном ключе, что, по меньшей мере, свидетельствует о сдержанности его подходов к работе ВАС РФ. Так, в 2017 году, то есть уже после упразднения ВАС РФ было высказано мнение, в соответствии с которым большим шагом вперед в свое время стало принятие постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, 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 обязательств².

¹ *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 20.

² *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография – М., Норма, 2017. – С. 271.

На официальном сайте ВАС РФ представлена перепечатка статьи с сайта РИА «Новости»¹ от 5 июля 2006 г. В данной статье отмечалось, что Президиум ВАС РФ одобрил проект Информационного письма о критериях добросовестности налогоплательщика и принял решение о придании документу статуса проекта Постановления Пленума ВАС РФ.

Примечательно то, что проект указанного Информационного письма², имеет определенные отличия от впоследствии принятого Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. В частности, письмо было обозначено следующим образом: «Об оценке арбитражными судами представляемых налоговыми органами доказательств необоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика», и, в частности включало положения о том, что к операциям налогоплательщика, которые могут быть признаны не обусловленными экономическими причинами (целями делового характера), в частности, относятся: расчетные операции по счету, связанные исключительно с уплатой налогов, сборов на сумму, равную или существенно не отличающуюся от суммы средств, находящихся на счете в финансово несостоятельной кредитной организации (далее – проблемный банк).

В последующей публикации³ от 25 сентября 2006 г., доводилась информация о том, что в 2006 г. ВАС РФ начал готовить проект документа, который должен был дать четкое определение налоговой недобросовестности. Первый вариант Постановления Пленума мог «легализовать» наиболее распространенные аргументы налогоплательщиков. Но затем проект изменился в пользу бизнеса. Вместо добросовестности ВАС РФ определяет понятие

¹ Президиум ВАС РФ одобрил проект письма о критериях добросовестности налогоплательщика // URL: <http://arbitr.ru/press-centr/smi/2381.html> (дата обращения 29.04.2015)

² URL: <http://www.arbitr.ru/vas/presidium/prac/21701.html> (дата обращения 29.04.2015)

³ Бизнесу вернули совесть // URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/09/25/biznesu-vernuli-sovest> (дата обращения 29.04.2015)

необоснованной налоговой выгоды, которую компания может получить благодаря сделкам, не имеющим деловой цели.

Указанные сведения позволяют утверждать, что рассматриваемый проект подготавливался ВАС РФ в тесном взаимодействии с ФНС России и с бизнес-сообществом. Но, к сожалению, значимых данных об этом взаимодействии в открытых источниках не имеется, и не вполне ясно, в чем же выразилось изменение проекта в пользу бизнеса (возможно, что доступный проект информационного письма уже является измененным).

Специалистами высказывалось мнение относительно проекта Постановления Пленума ВАС РФ, в котором делается попытка вывести понятие «добросовестность» из оборота, с его заменой на понятие «необоснованная налоговая выгода». В частности, было отмечено, что неочевидно то, чем различаются эти два понятия и что изменится от замены «добросовестности» на «необоснованную налоговую выгоду» или на «деловую цель». Да, «добросовестность» – нравственная категория, но это понятие используется, например, в Гражданском кодексе. В любом случае речь идет о констатации налогового нарушения, и от замены термина суть нарушения не меняется¹.

Представляется примечательным тот факт, что С.С. Попова, в книге, изданной в 2011 году, кратко описывая историю принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, обозначила соответствующий раздел, как «Постановление Пленума ВАС РФ об оценке добросовестности налоговой выгоды»². Соответственно, хотя указанное разъяснение ВАС РФ на этот момент существовало уже более 5 лет, даже специализированные сотрудники ВАС РФ, по всей видимости, не усматривали четкого разграничения между концепциями недобросовестности налогоплательщика и

¹ URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/09/05/intervyu-lyudmila-majkova-predsedatel-federalnogo-arbitrazhnogo-suda-moskovskogo-okruga> (дата обращения 30.04.2015)

² Правосудие для экономики: государственные арбитражные суды России: Книга 1 / под общей редакцией А.А. Иванова. – М.: Право.Ru, 2011 – С. 264.

необоснованной налоговой выгоды, коль скоро здесь идет речь о некоем гибридном образовании – добросовестная налоговая выгода.

Кроме того, вопрос о том, что понятие «недобросовестность налогоплательщика» – очень субъективное, а «необоснованная налоговая выгода» – нет, как представляется, был и остается дискуссионным. Во всяком случае, затруднительно обнаружить научные публикации, в которых бы убедительно обосновывалось, что применение введенной в 2006 году концепции «необоснованной налоговой выгоды» никак не зависит от субъективной оценки правоприменителя.

Более того, с точки зрения Е.Г. Васильевой, разработчикам Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 не удалось обойтись без использования в нем (следовательно, и без введения в налоговую практику и науку) содержательно неопределенных и многозначных, неизбежно спорных понятий «действительный экономический смысл», «операции не обусловлены разумными экономическими причинами (целями делового характера)»; «реальная предпринимательская или иная экономическая деятельность», «подлинное экономическое содержание операций», «экономический эффект», которые в последующем нашли последовательное отражение в арбитражной практике в виде таких терминов: «экономическая обоснованность»; «должная осмотрительность»; «осторожность» при выборе контрагента; «злоупотребление правом» применительно к деятельности налогоплательщиков¹.

По мнению А.В. Демина, содержащиеся в Постановлении Пленума о налоговой выгоде положения не являются результатом непосредственного толкования законодательства о налогах и сборах². Сходным образом рассуждает и Д.В. Политов: перечисленные Пленумом ВАС РФ в постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 обстоятельства, которые могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной

¹ Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 21.

² Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. наук. – ЕКб., 2014. – С. 170.

налоговой выгоды, не упоминаются в нормах налогового законодательства. Данные обстоятельства следует квалифицировать в качестве доказательственных фактов, используемых арбитражным судом в процессе доказывания факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды¹. Указанные подходы представляются обоснованными, поскольку действительно, нормы – правила поведения, регламентированные в НК РФ и в иных актах законодательства о налогах не позволяют непосредственно вывести положения о налоговой выгоде.

Соответственно, следует полагать, что как добросовестность налогоплательщика, так и налоговая выгода предполагают ту или иную степень дискреционных полномочий правоприменителя (по оценке фактов, свидетельствующих, соответственно, о недобросовестности налогоплательщика или о наличии у него необоснованной налоговой выгоды), и, соответственно, означают ту или иную степень правовой неопределенности в сфере налогообложения. Таким образом, основные причины введения ВАС РФ нового термина, как представляется, лежат в иной плоскости.

В этом плане весьма примечательно Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 36-О². Представляется крайне важным то, что в данном судебном

¹ *Политов Д.В.* Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): дисс... канд. юрид. наук. – М., 2013. – С. 18.

² В указанном судебном акте описывалось дело, разрешенное арбитражными судами (исходя из приведенных сведений – № А40-17669/04-109-241). Это дело, очевидно, было более чем «резонансным»: МНС РФ обратилось в арбитражный суд с заявлением о взыскании с ОАО «НК «ЮКОС» налогов, пени и штрафа в общей сумме 99 375 538 234 рублей. Решением Арбитражного суда города Москвы от 26 мая 2004 г. требования были практически полностью удовлетворены: из вышеуказанной суммы взыскано 99 375 110 548 рублей. Следует отметить, что исходя из сведений, содержащихся в справочно-правовых системах, 26 мая 2004 г. была объявлена резолютивная часть решения; дата изготовления мотивированного решения – 28 мая 2004 г. В соответствии с частью 2 статьи 176 АПК РФ дата изготовления решения в полном объеме считается датой принятия решения. Тем не менее, Постановлением апелляционной инстанции того же суда от 29 июня 2004 г. это решение оставлено без изменений. По всей видимости, размер взысканной суммы повлиял на то, что КС РФ допустил вынесение указанного Определения по ситуации, в которой спор в системе арбитражных судов еще явно не был завершен (по нему существенно позднее было принято Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04). Можно отметить, что упомянутое судебное арбитражное дело № А40-17669/04-109-241 отражено еще в существенном числе значимых судебных актов, в том числе в

акте содержится следующее разъяснение: осуществленная Арбитражным судом города Москвы универсализация выводов, содержащихся в Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, недопустима. Соответственно, в данном Определении арбитражным судам фактически было запрещено универсализировать выводы КС РФ, а именно выводы о том, в каких случаях налогоплательщик признается недобросовестным. Запрет на универсализацию в данном контексте вполне может быть понят, и как запрет на расширительное толкование. При этом надо признать, что рассматриваемое Определение, поскольку в нем фактически была поддержана позиция налогоплательщика и выражено отрицательное отношение к увеличению судом нормативных сроков давности привлечения к налоговой ответственности, установленных в статье 113 НК РФ, в основном активно одобрялось и одобряется в юридических изданиях¹. Одновременно в правовой литературе признается, что уже в принятом в июле 2005 г. акте, наверное, впервые в своей практике, КС РФ откровенно изменил свою позицию в течение всего нескольких месяцев по указанному вопросу². Таким образом, КС РФ в итоге фактически поддержал позицию арбитражных судов в отношении продления сроков давности привлечения к налоговой ответственности³.

Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П, а также в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России».

¹ *Сасов К.А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. [Электронный ресурс] – М.: Норма, 2013 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный; *Лопатникова Е.А.* Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова [Электронный ресурс] – М.: ИД «Юриспруденция», 2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2007 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Представляется, что указание КС РФ в определении от 18 января 2005 г. № 36-О в адрес арбитражных судов на недопустимость избранного ими варианта толкования концепции «недобросовестности налогоплательщика», с одной стороны, было вполне обоснованным, поскольку именно КС РФ и была создана концепция «недобросовестного налогоплательщика». С другой стороны, КС РФ тем самым косвенно указал формально независимому от него суду – ВАС РФ, на то, что в части толкования указанного термина, КС РФ может, и будет пересматривать правовые позиции арбитражных судов, касающиеся данной концепции, если сочтет ее применение арбитражными судами неверным. То, что КС РФ может играть роль суда итоговой надзорной инстанции над ВАС РФ, как было изложено выше, в 2005 году уже было очевидно. Кроме того, сама ситуация, в которой было

Соответственно, можно утверждать, что перед ВАС РФ, по меньшей мере, в январе 2005 года, фактически была поставлена дилемма – продолжить в полном объеме применять концепцию КС РФ «недобросовестности налогоплательщика», рискуя тем, что судебные акты арбитражных судов могут быть поставлены под сомнение КС РФ только по основанию неверного толкования ими указанной концепции; либо создать собственную концепцию противодействия налоговым злоупотреблениям (и, соответственно, быть ее основным «толкователем» на правах автора). Во втором случае, очевидно, следовало создавать такую концепцию, которая имела бы объяснимые отличия от концепции «недобросовестности налогоплательщика», и именно второй путь в итоге и был избран ВАС РФ.

Попытка отграничения концепции «необоснованной налоговой выгоды» проявилась, как представляется, и в том, что вышеприведенные положения проекта Информационного письма включали в объем понятия «необоснованная налоговая выгода» случаи, когда к операциям налогоплательщика, которые могут быть признаны не обусловленными экономическими причинами (целями делового характера), относились расчетные операции по счету, связанные исключительно с уплатой налогов, сборов на сумму, равную или существенно не отличающуюся от суммы средств, находящихся на счете в финансово несостоятельной кредитной организации (далее – проблемный банк). В итоговом документе, а именно в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, как известно, нет положений, посвященных уплате налогов через проблемные банки, и это является одним из принципиальных отличий концепции «необоснованной налоговой выгоды» от концепции «недобросовестности налогоплательщика». Данная особенность проявилась и

принято Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 36-О (при наличии только актов арбитражных судов первой и апелляционной инстанций по налоговому спору) продемонстрировала и то, что КС РФ может «вступать» в налоговый спор еще до того, как он дойдет до ВАС РФ в соответствии с нормами АПК РФ. При этом, следует, заметить, что и в 2005 году исключалось обращение в ВАС РФ, минуя кассационный суд округа. Это следовало из части 3 статьи 292 АПК РФ и из Постановления КС РФ от 17 ноября 2005 г. № 11-П.

во впоследствии введенном в статье 54.1 НК РФ институте налоговой выгоды, также не регламентирующем правовые последствия уплаты налогов через проблемные банки.

В отсутствие подобных значимых отличий введенной им концепции, высший судебный орган, по всей видимости, рисковал бы получить обоснованные обвинения в том, что им просто произведена замена одного термина на другой, без изменения их содержания.

В итоге, представляется, что принятие Постановления Пленума о налоговой выгоде и введение в юридическую практику концепции «необоснованной налоговой выгоды» было осуществлено ВАС РФ, в том числе, с целью создания собственной правовой концепции, направленной на борьбу с налоговыми злоупотреблениями. То, что это было одной из важнейших целей нововведения, подтверждается, в частности, тем, что справочно–правовые системы не содержат данных об актах КС РФ, в которых бы так или иначе критиковалось применение арбитражными судами указанной концепции, хотя определенные эпизодические упоминания о ней (в том числе косвенные) в актах КС РФ имеются¹.

Значимо и то, что ФНС России тоже восприняло принятие Постановления Пленума о налоговой выгоде, как фактическую смену подходов ВАС РФ. Так, в доступном в справочно–правовых системах Письме ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения» разъяснено следующее: налоговым законодательством Российской Федерации понятие «недобросовестность налогоплательщика» не определено. В арбитражной практике указанное понятие было введено после принятия Конституционным Судом Российской Федерации Определения от 25 июля 2001 г. № 138-О. В связи с принятием Постановления Пленума о налоговой выгоде понятие «добросовестность» налогоплательщика с целью обеспечения единообразия судебной практики заменено на понятие «получение

¹ Постановление от 24 марта 2017 г. № 9-П, Определения от 1 марта 2012 г. № 384-О-О, от 10 марта 2016 г. № 571-О

необоснованной налоговой выгоды». При этом понятие «необоснованная налоговая выгода» налоговым законодательством Российской Федерации в настоящее время также не определено.

Тем не менее, 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.

Особенности института налоговой выгоды позволяют дополнительно обосновать ранее предложенный способ ее анализа. Уплата налогов и момент исполнения соответствующей обязанности единообразно регулируются применительно ко всем налогам (в настоящее время – статьей 45 НК РФ, с учетом правовых позиций КС РФ), практически без каких-либо особенностей, применительно к отдельным их разновидностям. Институт же налоговой выгоды, в отличие от концепции добросовестности налогоплательщика, как представляется, имеет значимые отличия в его отражении применительно к отдельным видам налогов, в зависимости от их правовых конструкций.

Так, указанные в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 элементы (налоговые база, вычет, льгота, ставка), либо, в более обобщенном виде в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ (налоговая база и (или) сумма подлежащего уплате налога), применительно к конкретным налогам, урегулированы с существенными отличиями. Такое правовое явление, как возмещение налога из бюджета, характерно только для косвенных налогов (НДС, акцизы). Соответственно, анализ практики применения института налоговой выгоды возможно осуществлять через рассмотрение судебных актов (в силу ограниченности объема работы – высших судебных органов), в которых она была применена в отношении конкретных налогов и соответствующих фактических ситуаций.

Одна из принципиальных особенностей судебной концепции налоговой выгоды была выявлена в Определении КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3044-О:

что касается Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, то, будучи актом толкования закона, в силу статьи 125 (часть 4) Конституции РФ и пункта 3 части первой статьи 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» оно само по себе не может выступать самостоятельным предметом проверки КС РФ. Таким образом, с учетом данной позиции, если положения статьи 54.1 НК РФ гипотетически могут стать предметом проверки на их конституционность в КС РФ, то само по себе Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 – нет. Разумеется, это не означает, что не может быть проверена конституционность норм законодательства о налогах в смысле, приданном им судебной практикой, в т.ч. и основанной на Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Тем не менее, данная позиция КС РФ подвергается определенной критике¹.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам о том, что основы института налоговой выгоды концептуально были заложены Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и практикой его применения по отношению к конкретным налогам, в основном НДС, налог на прибыль организаций. В настоящее время данный институт сформирован из положений статьи 54.1 НК РФ, совокупность норм которой соответствует 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 (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ). Правовой институт налоговой выгоды относится к институтам общей части системы налогового права и 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

¹ *Зарипов В.М.* Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов? // URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_postanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (дата обращения 06.01.2019)

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 концепцией добросовестности налогоплательщика, поскольку вопросы исполнения обязанности по уплате налога через банки, урегулированные в статье 45 НК РФ (с учетом концепции добросовестности налогоплательщика), практически не имеют различий применительно к каким-либо налогам.

2.2. Применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов

Выявление содержания института налоговой выгоды, как и любой совокупности норм, наиболее значимо осуществляется в рамках его практического применения. Особенность практики высших судебных органов, в которой раскрывается применение рассматриваемого правового института, состоит в ее особо значимом публичном характере, воздействующем на деятельность налогоплательщиков, налоговых органов и иных субъектов налоговых правоотношений.

Первоначально представляется необходимым привести интересное замечание Е.Г. Васильевой, актуальное для периода, когда еще не была введена статья 54.1 НК РФ. С точки зрения этого ученого, на сегодняшний день складывается ситуация, когда все основания для получения налогоплательщиком налоговой выгоды предусмотрены на законодательном уровне, а основания для отказа в ее предоставлении при отсутствии нарушения

налогоплательщиком норм, содержащихся в законе, есть в судебном акте, в чем заключается основная проблема правоприменения налоговой выгоды¹.

Непосредственно применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов, как представляется, может быть условно рассмотрено в рамках нескольких относительно обособленных исторических этапов: 2006 год – 2010 год – 2017 год – настоящее время.

При рассмотрении судами споров, связанных с налоговой выгодой, значимую роль играют стандарты доказывания соответствующих юридических фактов. На основании мнения С.В. Овсянникова, стандарты доказывания по конкретным категориям налоговых споров могут быть основаны как на неформальном, так и на формальном подходе судов². Очевидно, что имеется в виду 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. При этом некоторые факты, принципиальное юридическое значение которых в некоторой категории споров становится очевидным только с определенного момента времени, в силу новой судебной практики, по своему существу предполагают именно неформальный подход к их доказыванию (в т.ч. добросовестность налогоплательщика).

Разумеется, четкой границы между формальным и неформальным подходом нет – любой практический вариант является либо в большей степени формальным, либо в большей степени неформальным. Рассматриваемое Постановление Пленума о налоговой выгоде в основном предполагает неформальный подход, требующий установления действительно имевших место фактов, а не определение налоговых последствий деятельности налогоплательщика исключительно по ее документальному оформлению. Но в его пункте 1 отражен и формальный подход: представление

¹ Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 5.

² Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – М.: Статут, 2009. - С. 226.

налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения.

Как отмечалось в специализированной литературе, фактически и налоговые органы, и налогоплательщики отказались от формального подхода и перестроили свою работу с учетом положений указанного Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53¹.

Примечательно то, что неформальный подход в настоящее время закреплен, в частности, в пункте 3 статьи 54.1 НК РФ: в целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

С точки зрения формальных и неформальных подходов представляется, что ранее упомянутое Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П предполагало (с учетом основного объема судебной практики его применения), именно формальный подход для решения вопроса о том, уплатил ли налог налогоплательщик. Если деньги в уплату налога были списаны со счета в банке, то ответ на этот вопрос должен был быть положительным. Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О данный подход изменило, сделав акцент на неформальном обстоятельстве – добросовестности налогоплательщика.

Казалось бы, принятие Постановления Пленума о налоговой выгоде, должно было в рамках тех же тенденций ориентировать суды именно на

¹ *Иванов А.А.* Вопросы международно-правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. – 2013. - № 10. – С. 42.

неформальные подходы в разрешении споров, касающихся налоговой выгоды. Однако, в качестве более позднего примера дела с исключительно формальным подходом (который, кстати, занял именно Президиум ВАС РФ), можно привести Постановление Президиума от 11 ноября 2008 г. № 9299/08¹.

Следует отметить, что расходы и вычеты по НДС и налогу на прибыль организаций принципиально важны для большинства организаций и индивидуальных предпринимателей. В частности, отмечается, что для таких заявителей, как организации, наиболее насущными являются вопросы уплаты налога на прибыль и НДС. Как правило, это касается элементов, от которых зависит объем налоговых обязательств: затраты по налогу на прибыль, вычеты

¹ В рассматриваемой ситуации закрытое акционерное общество «Кестрой 1» безрезультатно обжаловало в арбитражных судах доначисление НДС и налога на прибыль организаций, соответствующие пени и санкции. У налогового органа были претензии к поставщику – ООО «Фаравет-М» (налоги не уплачивает, по месту нахождения, указанному в учредительных документах, не находится), а согласно объяснениям Родионова А.В., являющегося по документам ООО «Фаравет-М» его учредителем и новым генеральным директором, он никакого отношения к этому обществу не имел, не являлся ни его учредителем, ни генеральным директором и никаких документов от имени данной организации не подписывал. Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций, проанализировав представленные инспекцией документы и учитывая возражения общества «Кестрой 1», пришли к выводу, что инспекцией доказано нарушение обществом статей 169, 171, 172 и 252 НК РФ и получение необоснованной налоговой выгоды. Президиум ВАС РФ данные выводы поддержал. Таким образом, упрощенно, позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08, можно свести к достаточно простым, формальным выводам: если убедиться в реальности поставки товара (работы, услуги) от конкретной организации–поставщика нельзя, то налогоплательщик, приобретавший товар (работу, услугу), не может претендовать на расходы по налогу на прибыль организаций и на вычеты по НДС. Принципиально то, что сомнений в самом факте поставки товара в указанном акте ВАС РФ не высказывается. Особый интерес представляет тот факт, что Президиум ВАС РФ, вынося Постановление от 11 ноября 2008 г. № 9299/08, не согласился с позицией, изложенной М.Г. Зориной, Н.Г. Вышняк и Г.Д. Паулем, судьями ВАС РФ, в Определении от 29 августа 2008 г. № 9299/08 о передаче дела в Президиум ВАС РФ. При этом указанными судьями, опять же, со ссылкой на Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, был сделан акцент на реальности самого факта приобретения обществом «Кестрой 1» товаров и обосновывалось то, что вывод суда о том, что Родионов А.В. не имеет никакого отношения к ООО «Фаравет-М», основанный на одном лишь объяснении самого Родионова, являющегося заинтересованным в уклонении от ответственности, но не подкрепленный совокупностью других доказательств, не может быть признан соответствующим требованиям статьи 71 АПК РФ. Таким образом, Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 стало примером крайне формального подхода, занятого Президиумом уже во время существования концепции необоснованной налоговой выгоды.

по НДС, пониженные налоговые ставки¹. Однако, как представляется, здесь высказывание по данной проблеме осуществлено достаточно мягко. В части расходов и вычетов скорее имеет место не просто некоторая зависимость: в современных высококонкурентных условиях ими зачастую предопределяется само существование организации.

Например, высказывается мнение, что вопросы применения расходов по налогу на прибыль организаций (по НДФЛ и иным подобным налогам), а также вычетов по НДС являются принципиально важными для большинства российских налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую (профессиональную) деятельность. Если налогоплательщик по результатам налоговой проверки лишается ранее использованного им права на расходы (вычеты), то в соответствующей части налог на прибыль фактически становится налогом с валового дохода, а НДС – налогом с продаж. С учетом достаточно высоких ставок данных налогов суммы доначислений могут поставить налогоплательщика на грань разорения². Как полагает М.Л. Хвалибов, до тех пор, пока не появятся дешевые деньги, а значит, рентабельность, в России будут уклоняться от налогов, использовать однодневки. Таковы условия выживания бизнеса. Внешне вроде бы все хорошо: невысокие ставки налога на прибыль, НДС. Но когда начинаешь считать налоговую нагрузку, понимаешь, насколько предприятие в России больше платит по сравнению с похожим предприятием в Европе. Оказывается, все проблемы в администрировании: сложно доказать расходы, подтвердить право на амортизационную премию и т.п.³.

После обнародования Постановления Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 последовали достаточно массовые публикации в

¹ Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М.: Норма, 2017. – С. 280.

² Тютин Д.В., Попкова Ж.Г. Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ [Электронный ресурс] // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 10. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

³ Хвалибов М.Л. Бизнес первичен, а налоги вторичны. // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 22.

юридической прессе, посвященные его критике¹, а термин «Кестрой» даже стал нарицательным в профессиональной среде. Так, по мнению К.А. Сасова, по замыслу Суда изложенная им позиция смогла бы повысить внимательность бизнесменов к своим контрагентам, стала бы препятствием к беспорядочным хозяйственным связям и в итоге усложнила бы жизнь фирмам–однодневкам, управляемым лицами по подложным документам. Но правоприменительная практика налоговых отношений, сложившаяся после этого судебного прецедента, дала прямо противоположные результаты. Вдохновленные судебной поддержкой, налоговые органы в массовом порядке занялись поиском подозрительных контрагентов².

Следует отметить, что термин «фирма–однодневка» в настоящее время не является профессиональным «слэнгом», так как фактически легализован и определен на уровне практики высших судебных органов. С учетом пункта 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 фирма–однодневка – это лицо, заведомо неспособное исполнить обязательство. В пункте 10 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 разъяснено, что цель придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению денежными средствами или иным имуществом, приобретенными преступным путем (в результате совершения преступления), как обязательный признак составов преступлений, предусмотренных ст. 174 и 174.1 УК РФ, может быть установлена на основании фактических обстоятельств дела, указывающих на характер совершенных финансовых операций или сделок, а также иных

¹ *Цыганков В.В.* Спорные правовые позиции Президиума ВАС РФ по налоговым правоотношениям [Электронный ресурс] // Вестник арбитражной практики. – 2013. – № 4. – С. 48 – 54. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный; *Жигина А.* «Факты» и «конкретные факты» [Электронный ресурс] // ЭЖ-Юрист. – 2009. – № 44. – С. 9 – 10. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный; *Астахов С.А.* НДС по-европейски [Электронный ресурс] // Ваш налоговый адвокат. – 2009 – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный; *Михайлова О.Р.* Должная осмотрительность и объективное вменение [Электронный ресурс] // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 2. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² *Сасов К.А.* «Кестроевская» проверка на прецедентоспособность [Электронный ресурс] // Ж-Юрист. – 2010. – № 14. – С. 8 – 9. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

сопряженных с ними действий виновного лица и его соучастников, направленных на сокрытие факта преступного приобретения имущества и обеспечение возможности его свободного оборота. Такая цель может проявляться, в частности в совершении финансовых операций или сделок по обналичиванию денежных средств, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления), в том числе с использованием расчетных счетов фирм – «однодневок» или счетов физических лиц, не осведомленных о преступном происхождении соответствующих денежных средств.

В итоге, вышеописанное дело «Кестрой 1» фактически дало 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). В соответствии со сведениями из справочно–правовых систем, Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 в настоящее время упоминается более чем в 1300 судебных актов арбитражных судов округов и арбитражных апелляционных судов.

Можно задаться вопросом: мог ли «формализм» Постановления Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 навредить добросовестным налогоплательщикам? Да, следует полагать, определенно мог. В частности, директор реально действующего поставщика, получивший от некоторого налогоплательщика сложно поддающееся контролю встречное предоставление за поставленные товары (работы, услуги), а именно наличные денежные средства, бартерную поставку, векселя и т.д., теоретически мог не учитывать при расчете своих налоговых обязательств соответствующую

реализацию. В этом случае для данного директора, очевидно, был смысл придерживаться «отказных» показаний в плане взаимоотношений с контролируемым налогоплательщиком.

При анализе изложенных сведений нельзя не отметить, что переход с формального подхода на неформальный¹ вызвал в юридической прессе существенную критику. Переход же с продекларированного в Постановлении Пленума о налоговой выгоде неформального подхода на формальный в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08, также вызвал в юридической прессе заметную критику. Но в этом нет ничего удивительного, так как оба перехода фактически были осуществлены не в интересах налогоплательщиков, хотя и очевидно, были направлены на борьбу с налоговыми злоупотреблениями. Кроме того, «формализм» Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П давал налогоплательщику простое и формальное доказательство уплаты им налога; а «формализм» Постановления Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 уже давал налоговому органу простое и формальное доказательство отсутствия у проверенного им налогоплательщика прав на расходы (вычеты).

Таким образом, следует полагать разумным следующий вывод: налогоплательщик обычно заинтересован в наличии у него формальных и легко получаемых доказательств исполнения им обязанностей, а также наличия у него прав. Налоговый же орган, в силу его предназначения, сделавший в рамках контрольной работы выводы о неисполнении контролируемым налогоплательщиком обязанностей, а также об отсутствии у контролируемого налогоплательщика прав, соответственно, обычно заинтересован в наличии формальных и легко получаемых доказательств указанных выводов.

Поскольку существенный объем доказательств по налоговым спорам на практике представляют собой документы, заинтересованные субъекты (как частные, так и публичные), условно говоря, желают иметь документ,

¹ От Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П к Определению КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О.

определенно позволяющий им получить положительный результат спора. По сведениям, приведенным в специализированной литературе, стремление к формальному подходу, похоже, неискоренимо. Налогоплательщики спрашивают у Минфина РФ и ФНС РФ: какие именно бумажки нужно подготовить, чтобы получить индульгенцию? И Минфин РФ с ФНС РФ периодически предлагают свои списки. Ведомства предлагают требовать копию свидетельства о постановке на налоговый учет, проверять факт занесения сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ, наличие доверенности на лицо, подписывающее документы от имени контрагента, использовать официальные источники информации, характеризующие деятельность контрагента, поискать в Интернете¹.

Кроме того, само по себе наличие Постановления Пленума о налоговой выгоде, вовсе не означало того, что в арбитражных спорах налоговые споры стали рассматриваться исключительно с применением неформальных подходов. Полный отказ от формальных подходов в налоговых спорах, как представляется, невозможен, хотя бы в силу требований о документальном подтверждении прав на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций, что прямо следует из его пункта 1. Вопрос о том, в чем именно в конкретном подходе заключается формализм, а в чем именно неформальные аспекты, разрешается на уровне определенной группы налоговых споров, а Постановление Пленума о налоговой выгоде во многих положениях носит характер обобщенных разъяснений.

Таким образом, 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, что и подтверждается, в том числе, практикой применения Постановления Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08.

¹ Тимофеев Е.В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., ООО «Арт-Ресурс», 2017. – С. 332.

Сам факт возможного изменения позиций ВАС РФ по конкретным проблемам налоговых споров следует, например, из позиции компетентного специалиста, высказанной в 2015 году: дело, рассмотренное в пользу налогоплательщика в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12, если бы рассматривалось года на два раньше, то наверняка разрешилось бы в пользу фиска¹. При этом, изменение судебных подходов при неизменном законодательстве не является исключительным явлением. Даже в плане «незыблемости» норм конституции, можно привести мнение Б.Н. Кардозо: наиболее общие положения конституции имеют содержание и значение, меняющееся из века в век².

Поскольку налоговая выгода может быть признана обоснованной при условии должной осмотрительности, в том же ключе, А.В. Разгильдеев, комментируя Определение ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399, полагает, что судебная практика медленно, но верно повышала стандарт доказывания добросовестности. Если на начальном этапе о проявлении должной осмотрительности покупателя могло свидетельствовать получение от контрагента пакета учредительных документов, то в настоящее время демонстрация этого пакета, скорее, будет воспринята судом как проявление осмотрительности лишь для вида³. Сходная терминология имеет место и в пункте 10 Письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@: имитация налогоплательщиком «соблюдения осмотрительности».

В специализированной литературе высказывается мнение, что проявление должной осмотрительности заключается не в том, чтобы собрать бумажки о контрагенте и удостовериться в его добропорядочности в отношении бюджета, а в том, чтобы, имея основания полагать, что контрагент не заплатит налог, не игнорировать их, и не заключать сделку. Иными словами, налогоплательщик обязан воздерживаться от тех сделок, которые, как он

¹ Бациев В.В. Чувство права // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 17.

² Кардозо Б.Н. Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М.: Статут, 2017. – С. 14.

³ Разгильдеев А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2017. – № 3. – С. 10.

понимает, причинят вред бюджету (за счет вычета налога (НДС) или расходов (налог на прибыль) им самим без корреспондирующей уплаты налога контрагентом). Поэтому в действительности критерий один: налогоплательщик отвечает за налоговые нарушения контрагента, если он знал или должен был знать об этих нарушениях¹.

Формализм подхода, следующего из дела «Кестрой 1», «продержался» относительно небольшой период времени. Примечателен тот факт, что в известном сборнике «Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2008 год с комментариями»², изданном в 2012 году, Постановление Президиума по делу «Кестрой 1» вообще не упоминается и не комментируется, что косвенно свидетельствует о том, что в этом периоде публичное пояснение правовой позиции Президиума было уже затруднительным.

Подход судов в 2010 году существенно изменился после принятия иных Постановлений Президиума ВАС РФ³. Новая практика ВАС РФ оформила ориентацию на в большей степени неформальный подход, и данный подход во многом сохраняется по сегодняшний день в практике ВС РФ, что будет обосновано в дальнейшем. Е.Г. Васильева также особо отмечает именно практику 2010 года⁴.

В первом приведенном примере⁵, по мнению Суда, поскольку инспекция не опровергла представленных лизинговой компанией доказательств,

¹ Тимофеев Е.В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., ООО «Арт-Ресурс», 2017. – С. 331.

² Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2008 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. [Электронный ресурс] – М., 2012. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

³ Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 и от 20 апреля 2010 г. № 18162/09.

⁴ Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография. – М., Юрлитинформ, 2015. – С. 62.

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09. Суд решал вопрос законности доначисления по результатам проверки ОАО «Лизинговая компания малого бизнеса» налога на прибыль организаций в связи с расходами в сумме 254 237 рублей, соответствующими фактическому приобретению им товара (офсетной машины и резака), по документам – у общества «Оптснабгарант». По мнению налогового органа, расходы являлись документально не подтвержденными, договор купли–продажи от 01.02.2006 не мог

свидетельствующих о реальности совершенных ею хозяйственных операций по возмездному приобретению оборудования, и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, ее вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретным контрагентом (обществом «Оптснабгарант») не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на положения пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Во втором примере¹, Суд отметил, что обязанность по составлению счетов–фактур, служащих основанием для применения налогового вычета налогоплательщиком – покупателем товаров (работ, услуг), и отражению в них сведений, определенных статьей 169 НК РФ, возлагается на продавца. Следовательно, при соблюдении контрагентом указанных требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах–фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

Что же касается Постановления Президиума по «Муромскому стрелочному заводу», примечательно то, что его в специализированной литературе относят к числу прецедентов, переломивших сложившуюся ранее практику рассмотрения арбитражными судами налоговых споров, связанных с оценкой добросовестности поведения налогоплательщиков при исчислении и

быть заключен и исполнен обществом «Оптснабгарант», поскольку из выписки из ЕГРЮЛ следует, что 24.01.2006 оно прекратило свою деятельность в связи с реорганизацией путем слияния с иными юридическими лицами.

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09. Президиум рассматривал законность доначисления НДС при проверке ОАО «Муромский стрелочный завод» в связи с вычетами в сумме 1 144 539 рублей, соответствующими фактическому приобретению им товара (электроды графитированные), по документам – у обществ «ПромБизнесТрейд» и «Техноком». По мнению налогового органа, право на применение вычетов по НДС отсутствовало, так как счета–фактуры поставщиков содержали недостоверные сведения, поскольку подписаны от имени их руководителей неуполномоченными лицами.

уплате ими налогов. Все хозяйственные операции, попавшие в поле зрения налогового органа, касались осуществления обществом одного из основных видов деятельности – производства и реализации стрелочной продукции, для которых и приобретались электроды по договорам поставки с указанными контрагентами. Хозяйственные отношения в рассматриваемом деле носили длительный характер, поставка продукции подтверждалась товарно–транспортными накладными, путевыми листами, доверенностями на передачу материальных ценностей, оформленными на лиц, осуществлявших транспортировку груза. Оплата производилась обществом путем перечисления денежных средств на расчетные счета данных поставщиков, в последующем товар был оприходован и использован в производстве, что также подтверждалось соответствующими первичными документами и не оспаривалось налоговым органом. Необходимо отметить, что важность рассмотренного дела заключается также и в том, что Президиум ВАС РФ уточнил и отчасти преодолел ранее высказанную по делу «Кестрой 1» позицию, согласно которой признание информации, в частности подписей в первичных документах, оформленных с «проблемными» контрагентами, недостоверной влечет безусловное признание налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в виде заявленных налоговых вычетов по НДС, необоснованной¹.

В некоторых комментариях указанного Постановления Президиума по «Муромскому стрелочному заводу», высказывается мнение, что в руководящих указаниях ВАС РФ стало больше уделяться внимания именно фактам финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика, а не обстоятельствам, ей сопутствующим, что выражается, в частности, в неоднократных указаниях судам обращать внимание при разрешении конкретного налогового спора не на обстоятельства получения налоговой

¹ Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2010 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. – М.: Статут, 2015. – С. 607 – 609.

выгоды, а именно на факты, подтверждающие реальность хозяйственной деятельности, повлекшей получение налоговой выгоды¹.

Можно отметить, что Постановление Президиума по «Муромскому стрелочному заводу» и последующие акты со сходными подходами, кроме изложенных положительных для налогоплательщиков следствий, породили, и, как представляется, одно отрицательное следствие. Можно напомнить, что требование должной осмотрительности, следующее из пункта 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, представляет собой адаптированный вариант идеи об «извинительном незнании» некоторого субъекта правоотношений об определенных фактах, как основание для признания его добросовестно использующим свои права. Толкование данного пункта могло быть и таким: если налогоплательщик, приобретающий товары (работы, услуги, сырье), проявил должную осмотрительность, но в действительности оказалось, что поставка имела место не от того лица, которое указано в документах, а от иного, то налогоплательщик не может быть лишен права на использование налоговой выгоды (в том числе в части вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль). Однако, после принятия Постановления Президиума по «Муромскому стрелочному заводу» и ориентации практики на установление реального поставщика, такой подход стал фактически неприменим и в итоге был реализован в статье 54.1 НК РФ, исключающей использование налоговой выгоды в ситуации неизвестности реального поставщика.

Здесь же представляется уместным отметить, что идея об «извинительном незнании», как субъективной добросовестности, в настоящее время весьма актуальна в сфере таможенного права, во многом благодаря правовой позиции КС РФ (изложенной, в том числе, в Постановлении от 14 мая 1999 г. № 8-П, в Определениях от 27 ноября 2001 г. № 202-О, от 12 мая 2006 г. № 167-О, от 19 мая 2009 г. № 488-О-О и др.). Суть данной правовой позиции

¹ *Политов Д.В.* Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): дисс... канд. юрид. наук. – М., 2013. – С. 58, 59.

заключается в том, что обязанность по уплате таможенных платежей не может быть возложена на лиц, которые, приобретая имущество, не знали и не должны были знать о незаконности его ввоза на таможенную территорию Российской Федерации.

Таким образом, несмотря на неизменность Постановления Президиума по налоговой выгоде, подходы высшего судебного органа относительно того, предоставляется она, либо не предоставляется в конкретных случаях, существенно изменялись во времени. Так, практика 2010 года, продемонстрированная Президиумом ВАС РФ, скорректировала подходы, ранее изложенные в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08. С одной стороны, «извинительное незнание» налогоплательщика (в первом случае – о реорганизации поставщика к моменту заключения и исполнения договора; во втором случае – о подписании счета–фактуры неуполномоченными лицами) при фактическом получении и оплате товара стало означать возможность применения расходов по налогу на прибыль организаций и вычетов по НДС. С другой стороны, ситуации, описанные в рассматриваемой практике 2008 года и 2010 года, как представляется, имеют существенное различие. В Постановлении Президиума по делу «Кестрой 1», описана ситуация, в которой неизвестен реальный поставщик фактически полученного товара; а в Постановлениях Президиума по «Лизинговой компании малого бизнеса» и по «Муромскому стрелочному заводу» Президиум согласился с тем, что поставщиком являлось именно то лицо, которое указано в документах (в первом случае – хотя и реорганизованное).

Непринципиальность, с точки зрения ВАС РФ, реорганизации поставщика в виде слияния, по всей видимости, связана с формулировками ГК РФ (пункт 1 статьи 58) и НК РФ (пункт 4 статьи 50), в соответствии с которыми возникшее в результате такого слияния юридическое лицо является полным правопреемником реорганизованного лица. Однако, возможно по той причине, что такой подход в части взаимодействия налогоплательщика с реорганизованным лицом может быть подвергнут определенной критике, в

сборнике «Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2010 год с комментариями»¹, изданном в 2015 году, Постановление Президиума по «Лизинговой компании малого бизнеса» не упоминается и не комментируется.

Следует отметить, что в настоящее время, в силу положений статьи 54.1 НК РФ, обязательная идентификация поставщика также является важнейшим условием для использования плательщиком налоговой выгоды в виде вычетов (расходов).

Тем не менее, вопрос о том, что именно стало причиной такого разворота практики в пользу налогоплательщика и перехода на более неформальные подходы, очевидно, не является простым.

Примечательная позиция Д.В. Тютин, по мнению которого, изменения налогового законодательства могут быть продиктованы и практикой ЕСПЧ. Так, новая редакция пункта 2 статьи 169 НК РФ, применяемая с 1 января 2010 г. и снизившая требования к оформлению счетов–фактур по НДС, как представляется, стала реакцией на Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии»².

По мнению К.А. Сасова, в деле «Муромский стрелочный завод» правовая позиция ВАС РФ соответствует решению ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии», хотя прямой ссылки на этот прецедент Постановление Президиума ВАС РФ не содержит³.

Исходя из мнения других авторов, возможно, что на подход Президиума, изложенный в Постановлениях по «Лизинговой компании малого бизнеса» и по «Муромскому стрелочному заводу», повлияла и практика ЕСПЧ, рассмотревшего достаточно большое количество жалоб именно в сфере

¹ См.: Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2010 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. – М.: Статут, 2015.

² Тютин Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

³ Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография [Электронный ресурс] – М.: Норма, 2013. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

необоснованного отказа в вычетах по НДС (в том числе решение от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии)¹.

Можно напомнить, что в 2010 году действовала редакция статьи 311 АПК РФ, в соответствии с пунктом 7 которой одним из оснований пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам является установленное ЕСПЧ нарушение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод при рассмотрении арбитражным судом конкретного дела, в связи с принятием решения по которому заявитель обращался в ЕСПЧ. Следует признать, что и в настоящее время сходное положение предусмотрено в пункте 4 части 3 статьи 311 АПК РФ, но в 2010 году еще не были приняты акты КС РФ², ограничившие возможность применения актов ЕСПЧ на территории России.

Кроме того, Федеральным конституционным законом от 14 декабря 2015 г. № 7-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации», КС РФ на уровне конкретных норм права прямо получил полномочия проверять возможность исполнения решений межгосударственных органов по защите прав и свобод человека. Т.Я. Хабриева, комментируя указанные изменения, отметила, что решения ЕСПЧ должны исполняться только в случае, если они не противоречат Конституции РФ; большинство других европейских стран в данном вопросе исходит из приоритета национальных конституций³. С другой точки зрения, теперь КС РФ разрешает и вопросы о возможности исполнения решений межгосударственного органа по защите прав и свобод человека (ЕСПЧ, других международных судов), принятых при рассмотрении жалоб, поданных против

¹ Ковалев П.Н., Тимаев З.И. Взаимодействие с «недобросовестными» контрагентами: время «коренного перелома»? [Электронный ресурс] // Налоговый вестник. – 2010. – № 7. – С. 116 – 121. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² В том числе Постановления от 14 июля 2015 г. № 21-П, от 19 апреля 2016 г. № 12-П, от 15 ноября 2016 г. № 24-П, от 19 января 2017 г. № 1-П.

³ Хабриева Т.Я. Конституционная реформа в современном мире: монография [Электронный ресурс] – М.: НАУКА РАН, 2016. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

Российской Федерации на основании международного договора Российской Федерации¹.

Соответственно, в 2010 году на уровне высших судебных органов еще не выказывалось сомнений относительно возможности неучета (неисполнения) актов ЕСПЧ, вследствие чего Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» не могло не повлиять на их практику.

Конкретно, в данном акте ЕСПЧ, посвященном вычетам по НДС, было разъяснено, что поскольку компания–заявитель «Булвес» АД в полном объеме и своевременно исполнила свои обязанности по соблюдению установленных государством норм в отношении уплаты НДС, не имела способов для обеспечения исполнения налоговых обязанностей поставщиком и не знала о неисполнении последним своих обязанностей, она могла правомерно ожидать получения выгоды от применения одного из основных правил системы обложения НДС, а именно от признания права на вычет входящего НДС, который был уплачен поставщику.

Соответственно, и концепция ЕСПЧ относительно права на вычет по НДС, при реальном приобретении налогоплательщиком товара (работы, услуги) у некоторого поставщика, сводится к «извинительному незнанию», как к основанию использования налогоплательщиком указанного права. Европейский суд счел, что если национальные власти в отсутствие каких–либо указаний на прямое участие физического или юридического лица в злоупотреблении, связанном с уплатой НДС, который начисляется с операций в цепи поставок, или каких–либо указаний на осведомленность о таком нарушении, все же наказывают получателя по облагаемой НДС сделке поставки, который полностью выполнил свои обязанности, за действия или бездействие поставщика, который находился вне контроля получателя, и в отношении которого, у него не было средств отслеживания и обеспечения соблюдения им своих обязанностей, то власти выходят за рамки разумного и

¹ *Шахрай С.М.* Конституционное право Российской Федерации: учебник для академического бакалавриата и магистратуры [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

нарушают справедливый баланс, который должен быть соблюден между требованиями общественных интересов и требованиями защиты права собственности.

Таким образом, правовые позиции ВАС РФ из практики 2008 года¹ были скорректированы в 2010 году², при том, что все указанные судебные акты мотивированы Постановлением Пленума о налоговой выгоде 2006 г., в которое не вносилось никаких изменений. Представляется, что значимой причиной таких изменений стало именно Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии».

Примером современной реализации правовых позиций ВАС РФ из практики 2010 года, как представляется, стали дела 2016 и 2017 годов (Общества с ограниченной ответственностью «Центррегионуголь» и Открытого акционерного общества «СИТИ»)³. В указанных судебных актах, с учетом известности поставщика и отсутствия сомнений в том, что он несет свою долю налогового бремени, ВС РФ признал право налогоплательщика на налоговую выгоду.

То, что указанное Постановление ЕСПЧ, непосредственно после его принятия, начало оказывать влияние на практику ВАС РФ по применению института налоговой выгоды, следует, например, из комментария к одному из актов высших судебных органов: в возмещении НДС могло быть отказано, если бы были представлены доказательства о злоупотреблении правом. Так, из Постановления ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» следует, что в праве на вычет сумм НДС может быть отказано лишь в делах с признаками «карусельного мошенничества» с названным налогом в случаях, когда на основании объективных фактов установлено, что товар поставлялся лицу (налогоплательщику), который знал или должен был знать о

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08.

² В том числе в Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 и от 20 апреля 2010 г. № 18162/09.

³ Определения ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 и от 6 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14921.

том, что, приобретая его, он участвует в сделке, связанной с обманным уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость¹.

Рассмотрение указанной практики 2010 года требует учета и еще одного Постановления Президиума ВАС РФ². Суд, со ссылкой на Постановление Пленума о налоговой выгоде, позицию налогового органа поддержал и отметил, что в нарушение требования АПК РФ суды не оценили ряд представленных инспекцией доказательств и не привели мотивы, по которым данные доказательства были отвергнуты.

Соответственно, ВАС РФ в Постановлении Президиума по делу «Коксохиммонтаж–Тагил» фактически отметил достаточно тривиальный момент: в отсутствие фактического приобретения товаров (работ, услуг), как вариант – при самостоятельном выполнении работ и при имитации в документах их приобретения у другого лица, право на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций у налогоплательщика отсутствует. Тем не менее, правовые последствия такой фактической ситуации были равнозначными с теми, которые были выявлены в Постановлении Президиума по делу «Кестрой 1», то есть в случае, когда товар (работа, услуга) фактически были приобретены, но не у того лица, которое указывалось в документах налогоплательщика.

¹ См.: Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2009 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. [Электронный ресурс] – М.: Статут, 2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09. В данном случае ОАО «Коксохиммонтаж–Тагил» оспаривало решение налоговой инспекции, принятое по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 5 028 423 рублей НДС, 9 337 178 рублей налога на прибыль организаций, соответствующих сумм пеней и санкций. Налоговый орган доначислил указанные суммы по эпизодам взаимоотношений общества (приобретение результатов субподрядных работ) с рядом контрагентов (обществами «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания»). По мнению инспекции, в действительности работы выполнялись самим обществом «Коксохиммонтаж-Тагил»; указанные в документах субподрядчики реальной предпринимательской деятельности не осуществляли и не имели возможности выполнить строительно–монтажные работы ввиду отсутствия необходимого имущества, материальных и трудовых ресурсов, лицензий на выполнение соответствующих видов работ. К тому же местонахождение этих организаций в ходе проверки не установлено. Денежные средства, поступавшие от общества «Коксохиммонтаж–Тагил» и иных организаций, переводились в полном объеме на счета других лиц, после чего снимались наличными.

Следует отметить, что по подведомственным налоговым органам было разослано письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды», в котором в качестве имеющих существенное значение, был указан ряд Постановлений Президиума ВАС РФ¹, однако Постановление Президиума по делу «Кестрой 1» в данном списке уже не упоминалось, вследствие чего можно заключить, что ФНС России в 2011 году более не рассматривало соответствующие правовые позиции, как актуальные.

Более того, в упомянутом в письме ФНС России Постановлении Президиума по делу предпринимателя Котова² содержался подход, фактически противоположный подходу, ранее высказанному в Постановлении Президиума ВАС РФ по делу «Кестрой 1». Теперь Президиум счел, что то обстоятельство, что документы, подтверждающие исполнение соответствующих сделок, от имени контрагентов предпринимателя подписаны лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя (со ссылкой на недостоверность регистрации сведений о них как о руководителях в ЕГРЮЛ), не является безусловным и достаточным основанием для отказа в учете расходов для целей налогообложения.

Таким образом, здесь просматривается определенная преемственность с позицией, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ по «Лизинговой компании малого бизнеса» и по «Муромскому стрелочному заводу». Можно отметить, что в силу пункта 3 статьи 423 ГК РФ договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное. Соответственно, и налоговое право не может

¹ Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09, от 25 мая 2010 г. № 15658/09, от 20 апреля 2010 г. № 18162/09, от 8 июня 2010 г. № 17684/09 и от 27 июля 2010 г. № 505/10.

² Постановление Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 17684/09. Индивидуальный предприниматель, применяющий УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», приобретал и реализовывал товар (сорочки мужские), но налоговый орган доначислил ему УСН по основанию отсутствия прав на расходы, так как руководители поставщиков – обществ «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити» отрицали свое отношение к финансово-хозяйственной деятельности этих обществ: договоры от их имени они не заключали, документы не подписывали.

презюмировать безвозмездное получение имущества, даже если налоговым органом доказано, что оно в действительности было приобретено не у того лица, которое указано в документах.

Пример современной сходной ситуации, разрешенной ВС РФ аналогичным образом, является дело 2015 года Закрытого акционерного общества «Опытный завод Нефтехим»¹. Из данного судебного акта следует, что сырье – дорогостоящая присадка, в действительности налогоплательщиком не приобреталось, вследствие чего у него отсутствует право на налоговую выгоду.

Иная проблема рассматривалась в следующем акте высшего судебного органа по делу предпринимателя Гейжина². Президиум поддержал позицию налогового органа, но, поскольку по отношению к самому факту приобретения товара – векселей, Суд не высказывал сомнений (более того, в связи с продажей векселей указал на право предпринимателя применить фиксированный вычет в виде 20 % от дохода по статье 221 НК РФ), можно заключить, что, как ни удивительно, имеет место определенное сходство с ситуацией из ранее указанного Постановления Президиума по делу предпринимателя Котова, хотя решение вопроса о праве на расходы осуществлено принципиально иначе.

В итоге можно видеть, что по состоянию на 2010 год сформировалась определенная система правовых позиций высших судебных органов относительно налоговой выгоды применительно к вычетам по НДС и к расходам по налогу на прибыль организаций (другим подоходным налогам с

¹ Определение ВС РФ от 3 февраля 2015 г. № 309-КГ14-2191

² Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2010 г. № 505/10. В данном случае индивидуальный предприниматель приобретал, в том числе, простые векселя обществ с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Сибирь» и «Сибирь–Капитал», у различных контрагентов, в том числе у обществ с ограниченной ответственностью «Марто», «Спецкомплект». Неся соответствующие расходы, предприниматель уменьшал налоговую базу по НДФЛ и ЕСН с доходов предпринимателей. По мнению налогового органа, предпринимателем представлены недостоверные документы, которые не подтверждают реальности произведенных операций по приобретению им векселей у обществ «Марто» и «Спецкомплект» в спорные периоды: общество «Марто», как юридическое лицо, зарегистрировано уже после составления документов о приобретении у него векселей; а руководитель общества «Спецкомплект», якобы подписавший документы о продаже векселей, в соответствующие даты находился под стражей в следственном изоляторе. Оплата приобретенных векселей обществам «Марто» и «Спецкомплект» производилась предпринимателем исключительно наличными денежными средствами.

«расходной» частью). При этом в научной литературе высказывается мнение, что суды и другие правоприменительные органы не только вправе, но и обязаны формировать системы (ряды) правовых позиций как одно из средств обеспечения единообразной судебной практики¹.

Несмотря на то, что в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 как вычеты по НДС, так и расходы по налогу на прибыль организаций (НДФЛ, УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», ЕСН с доходов предпринимателей) объединены одним термином «налоговая выгода», данную систему правовых позиций нельзя обозначить, как единообразную – указанный признак просматривается только по отношению к вычетам по НДС.

Кратко, указанную систему правовых позиций, развитую в 2010 году, в части вычетов НДС можно свести к следующим формулировкам:

1. У налогоплательщика отсутствует право на вычеты, в случае, если товары (работы, услуги), указанные в документах, вообще не приобретались плательщиком (как вариант – работы были выполнены самим плательщиком, но по документам симитировано их приобретение у иного лица) (Постановление Президиума по делу «Коксохиммонтаж–Тагил»);

2. У налогоплательщика имеется право на вычеты, в случае, если товары (работы, услуги), указанные в документах, действительно приобретались плательщиком, именно у того лица, которое указано в документах, но документы составлены с устранимыми ошибками (неточностями) (Постановление Президиума по «Муромскому стрелочному заводу»).

3. Вопрос о праве на вычеты в пограничной ситуации, в которой товары (работы, услуги), указанные в документах, действительно приобретались плательщиком, но не у того лица, которое указано в документах, как представляется, следует решать в однозначном варианте отсутствия такого права (Постановление Президиума по делу «Кестрой 1»).

¹ *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М.: РГУП, 2010. – С. 161.

Указанная система правовых позиций, в части вычетов по НДС, позволяет утверждать, что идея «извинительного незнания» и взаимосвязанная концепция «должной осмотрительности», как элемент налоговой выгоды, здесь, строго говоря, не применяются, если налоговым органом доказано, что поставка товара (работы, услуги) имела место не от того поставщика, который указан в документах. При этом, из Постановления ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» возможность предоставления вычетов в такой ситуации, как представляется, также не следует, поскольку в данном судебном акте речь шла об известном поставщике, хотя и не исполняющим свои обязанности по уплате налога.

Следует отметить, что практика судов в настоящее время уже породила интерес к изучению налоговых последствий работы налогоплательщика с неустановленными (при налоговом контроле) лицами¹.

Тем не менее, подход, предполагающий необходимость однозначной идентификации поставщика, следует полагать, связан с правовой конструкцией НДС, неоднократно отмеченной в различных судебных актах² и в юридической литературе. Если поставщик неизвестен, нет и оснований предполагать, что он является плательщиком НДС, а именно это обстоятельство существенно для использования рассматриваемым налогоплательщиком права на вычет.

По сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, Е.В. Кудряшовой и М.В. Никоновой, предшествующими НДС практически во всех европейских государствах были различные налоги с оборота. Идею НДС приписывают Вильгельму фон Сименсу (Германия): в 1919 г. он предложил его прототип, называемый «облагороженным налогом с оборота». В Европе НДС впервые был введен в 1958 г. во Франции, в настоящее время он взимается более чем в

¹ *Хаванова И.А.* Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды [Электронный ресурс] // *Налоговый вестник*. – 2014. – № 3. – С. 29 – 36. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² В том числе Постановление КС РФ от 19 января 2017 г. № 1-П, Определение КС РФ от 3 июля 2008 г. № 630-О-П, Постановления Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 и от 6 апреля 2010 г. № 17036/09.

130 странах, но отсутствует, например, в США (хотя там установлен налог с продаж)¹.

Система же правовых позиций, развитая в 2010 году, в части расходов по налогу на прибыль организаций (другим подоходным налогам с «расходной» частью) имеет как сходства, так и отличия с приведенной; ее можно свести к следующим формулировкам:

1. У налогоплательщика отсутствует право на расходы, в случае, если товары (работы, услуги), указанные в документах, вообще не приобретались плательщиком (как вариант – работы были выполнены самим плательщиком, но по документам симитировано их приобретение у иного лица) (Постановление Президиума по делу «Коксохиммонтаж–Тагил»);

2. У налогоплательщика имеется право на расходы, в случае, если товары (работы, услуги), указанные в документах, действительно приобретались плательщиком, именно у того лица, которое указано в документах (в том числе у реорганизованного), но документы составлены с устранимыми ошибками (неточностями) (Постановление Президиума по «Лизинговой компании малого бизнеса»).

3. Вопрос же о праве на расходы в пограничной ситуации, в которой товары (работы, услуги), указанные в документах, действительно приобретались плательщиком, но не у того лица, которое указано в документах, как представляется, однозначного разрешения не нашел. Есть примеры судебных актов, где такое право подтверждено (Постановление Президиума по делу предпринимателя Котова); есть и примеры, где оно отрицается (Постановление Президиума по делу предпринимателя Гейжина). Разграничение, так или иначе, проводилось через решение вопроса о том, имело ли место «извинительное незнание» налогоплательщика о реальном поставщике товара.

¹ *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения – М.: Статут, 2015. – С. 47, 52, 54, 107.

Соответственно, в практике высшего судебного органа, начиная с 2010 года, сложился разный подход применительно к вычетам по НДС, и к расходам по налогу на прибыль организаций (другим подоходным налогам с «расходной» частью). Можно утверждать, что институт налоговой выгоды, предполагающий «извинительное незнание» и взаимосвязанную концепцию «должной осмотрительности», к сожалению, не дает достаточной правовой определенности в части расходов по налогу на прибыль организаций, а в части вычетов по НДС в ситуации неизвестности реального поставщика вообще не применяется.

В настоящее время, с учетом положений статьи 54.1 НК РФ, итоговый подход применительно к вычетам по НДС, и к расходам по налогу на прибыль организаций должен стать единообразным, поскольку данная статья не разграничивает варианты налоговой выгоды с учетом элементов различных налогов. Практикообразующих актов ВС РФ, однозначно подтверждающих данный подход, пока не имеется.

Следует отметить еще одну особенность института налоговой выгоды, связанную с так называемым расчетом налога «по аналогии». В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

С учетом ряда актов КС РФ¹, за основу для расчета принимаются сведения не о любых иных налогоплательщиках, а лишь о тех, которые обладают по отношению к проверяемому налогоплательщику аналогичными, т.е. максимально приближенными экономическими характеристиками, влияющими на формирование налогооблагаемой базы. Э.Н. Нагорная отмечает, если возможно установить размер налогооблагаемой базы аналогичного налогоплательщика, следует прийти к выводу, что у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же².

При этом, в значительном числе разъяснений высших судебных органов, посвященных распределению бремени доказывания в налоговых спорах³, закреплено, что на налоговом органе лежит бремя доказывания факта и размера вмененных предпринимателю доходов, объектов налогообложения, а на предпринимателе – бремя доказывания факта и размера понесенных расходов и налоговых вычетов по НДС.

Данный подход соотносится с тем, что *factum negantis nulla probatio* – отрицание факта не требует доказательств; *ubi emolumentum ibi onus* – где выгода, там и бремя⁴. В литературе высказывается мнение, что ограничиваясь вопросами исчисления подоходных налогов, противопоставляя указанные правовые позиции, можно утверждать, что с точки зрения высших судебных органов в «обычной» ситуации налоговый орган доказывает вменяемые налогоплательщику доходы, а налогоплательщик – понесенные им расходы. Если же речь идет о расчете налога по «анalogии», то налоговый орган обязан доказывать как вменяемые рассматриваемому налогоплательщику доходы, так

¹ В том числе Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О.

² Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах – М., Статут, 2006. – С. 148.

³ В том числе пункт 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога», постановления Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. № 2746/05 и № 2749/05, от 17 июля 2012 г. № 1098/12.

⁴ Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 159, 367.

и вменяемые ему же расходы. Данная ситуация представляется достаточно странной. Налогоплательщик, нарушая налоговое законодательство и не ведя учет и (или) не представляя к проверке документы, тем самым фактически перелагает бремя доказывания своих расходов на налоговый орган, при том, что изначально бремя доказывания расходов лежало именно на налогоплательщике¹.

С учетом указанных позиций, как представляется, неизбежен следующий вывод – подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в случае, когда у налогоплательщика отсутствует учет доходов и расходов, учет объектов налогообложения, ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, предполагающий возможность исчисления налога по данным об иных аналогичных налогоплательщиках, в ряде случаев вполне соответствует ситуации, в которой налогоплательщик использует необоснованную налоговую выгоду (в т.ч. обоснование права на вычеты (расходы) документами на приобретение товаров (работ, услуг) от поставщика, который их в действительности не поставлял либо вообще не существует).

Определенное подтверждение данного вывода, как представляется, следует из разъяснений высшего судебного органа²: бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов. Изложенным подходом необходимо

¹ *Тютин Д.В.* Расчетный способ исчисления налога с учетом распределения бремени доказывания в налоговых спорах // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года. – М.: Норма. 2016. – С. 32, 33.

² Пункт 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

Как вариант, ненадлежащие документы – обосновывающие права на вычеты (расходы) документами на приобретение товаров (работ, услуг) от поставщика, который их в действительности не поставлял либо вообще не существует.

Важнейшим следствием предложенного вывода является то, что подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в подобных случаях по существу обязывает налоговые органы вменить налогоплательщику расходы по данным об иных аналогичных налогоплательщиках; Постановление Пленума по налоговой выгоде предписывает полностью лишить налогоплательщика права на расходы (вычеты) по соответствующим хозяйственным операциям, а налоги исчислить только исходя из доходов (величины реализации товаров (работ, услуг)). Соответственно, Постановление Пленума по налоговой выгоде в данной части противоречит подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ. Примечательно и то, что в Постановлении Пленума ВАС РФ по налоговой выгоде вообще не упоминается расчет налогов «по аналогии», хотя подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ существует в НК РФ с момента введения в действие части I – с 1 января 1999 г.

Следует отметить, что применительно к праву на налоговую выгоду, вопрос о том, кто именно поставил товары (работы, услуги) дополнительно осложняется особенностями правовой природы юридических лиц. Примечателен и тот факт, что «фирмы – однодневки» упоминаются в судебных актах достаточно часто, а «предпринимателей – однодневок» обнаружить крайне затруднительно, поскольку индивидуальный предприниматель, как человек, легко идентифицируем, может быть опрошен, и его сложно использовать при имитации поставки от него товаров (работ, услуг). Здесь представляется уместным отметить интересное мнение ряда авторов: любое юридическое лицо – это фикция, и если в отношении оказания услуг физическим лицом не составляет труда проверить факт исполнения

обязательства им лично, то в отношении юридического лица такая проверка становится трудно – или даже совсем невыполнимой¹.

Далее можно заключить, что институт налоговой выгоды, практика применения которого применительно к вычетам по НДС и к расходам по налогу на прибыль организаций, как представляется, в существенной части была определена в судебных актах высших судебных органов 2010 года, получил и дальнейшее развитие в актах высших судебных органов (период 2010 год – 2017 год).

Изначально можно отметить, что определенной коррекции подверглась вышеуказанная система правовых позиций в части налога на прибыль организаций (а, следовательно, в силу единства правовой природы подоходных налогов с «расходной» частью – к НДФЛ, к УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», к ЕСН с доходов предпринимателей).

Можно привести как значимый ориентир, оказавший существенное влияние на практику, следующий судебный акт². По мнению Суда, изложенному, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и

¹ *Зарипов В.М. Файзрахманова Н.Л.* Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? // *Налоговед.* – 2017. – № 11. – С. 18.

² Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12. В конкретной ситуации, рассмотренной в данном судебном акте по спору налогового органа с ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций», указанный в документах поставщик – ООО «УПК-Металл», вообще не мог осуществлять заявленную налогоплательщиком поставку товаров. При этом, с января 2006 года по апрель 2007 года сам по себе факт поставки имел место, заводу было поставлено сырьё на сумму 212 862 382 рубля. Факт совершения заводом реальных хозяйственных операций по приобретению сырья в объемах, которые обеспечивали потребность в нем для производства готовой продукции на 95,9 % в 2006 году и на 87 % в 2007 году, а также длительный характер хозяйственных связей с ООО «УПК-Металл» (оно в спорный период являлось единственным поставщиком спорного сырья заводу) налоговым органом под сомнение не ставились. Особый интерес представляет тот факт, что Президиум ВАС РФ в Постановлении от 3 июля 2012 г. № 2341/12 привел мотивировку, существенно отличающуюся от первоначально содержащейся в Определении ВАС РФ от 26 апреля 2012 г. № ВАС-2341/12 (судьи Завьялова Т.В., Бациев В.В. и Поповченко А.А.) о передаче дела в Президиум ВАС РФ. В указанном Определении судьи предлагали исчислять налог на прибыль организаций в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ. В итоговом акте Президиумом ВАС РФ была избрана иная позиция – о возможности полного учета налогоплательщиком расходов, если они произведены по рыночным ценам.

содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль. При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований п. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

Как полагает ряд авторов, Суд сформулировал свою правовую позицию, исходя из предположения о том, что «фирму–однодневку» построил покупатель для завышения своих расходов¹.

Резюме по делу «Камский завод железобетонных изделий и конструкций»: судебный акт высшего судебного органа допускает использование налогоплательщиком права на расходы по налогу на прибыль организаций и в ситуации, когда реальный поставщик вообще не известен. При этом, сам по себе факт поставки товара (сырья, работы, услуги) должен действительно иметь место, а расходы на поставку должны быть произведены по рыночным ценам. Таким образом, перестало иметь принципиальное значение, уплатил ли поставщик налоги, поскольку даже при его полной неизвестности для целей расходов по налогу на прибыль организаций это не важно (иное косвенно следовало из пункта 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

Высказывается мнение, что, высший судебный орган вынес беспрецедентное Постановление по делу «Камский завод железобетонных

¹ *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 22.

изделий и конструкций», которое в очередной раз изменило судебную практику рассмотрения налоговых споров по получению необоснованной налоговой выгоды. Необходимо отметить, что последний раз судебная практика по данной тематике изменилась в связи с вынесением Президиумом ВАС РФ Постановления по «Муромскому стрелочному заводу»¹.

Таким образом, Постановление Президиума ВАС РФ по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций» позволяет сделать вывод – в ситуации неизвестности реального поставщика подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ не применяется, так как Президиум фактически отверг такой подход, предложенный «тройкой» судей².

Нельзя не отметить и очевидный «подводный камень», следующий из правовой позиции, изложенной в рассматриваемом Постановлении по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций». Факт перечисления денежных средств на счет фиктивного поставщика, вообще говоря, еще не означает, что имели место расходы на спорные товары (сырье, работы, услуги), подлежащие учету. Фактическая оплата товаров (сырья, работ, услуг) могло иметь место в ином периоде, в иной сумме, совершенно иному лицу. Иными словами, заявление налогоплательщика о том, что он оплатил спорные товары на расчетный счет ООО «Ромашка», вследствие чего он доказал факт расходов, вовсе не означает доказывания этого факта. Если налоговым органом представлены контр–доказательства того, что

¹ См.: *Васильева Е.Г.* Налоговая выгода: понятие, критерии, последствия злоупотребления [Электронный ресурс] // *Налоги и финансовое право.* – 2014. – № 5. – С. 180. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный; *Тютин Д.В., Попкова Ж.Г.* Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ [Электронный ресурс] // *Налоги и финансовое право.* – 2014. – № 10. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Можно отметить и то, что в пункте 8 впоследствии принятого Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 акцент опять же сделан на подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, вследствие чего позиция Постановления Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, казалось бы, преодолена на уровне Пленума ВАС РФ. Однако, и после 30 июля 2013 г. имеет место существенное число актов арбитражных судов, в том числе ВАС РФ (определения об отказе в передаче в Президиум от 4 июля 2014 г. № ВАС-8404/14, от 23 июля 2014 г. № ВАС-8950/14 и № ВАС-8949/14, от 29 июля 2014 г. № ВАС-9676/14 и др.), в мотивировочной части которых сделана ссылка на Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12.

ООО «Ромашка» товар не поставляло (и, следовательно, перечисление денежных средств на его счет является только перечислением денежных средств на его счет, а не расходами на товар). Во всяком случае, из Постановления Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций» (как и из иных актов высших судебных органов) подобной презумпции не следует.

То, что расходы по налогу на прибыль организаций могут быть применены налогоплательщиком только в том периоде, в котором это допустимо в соответствии с НК РФ и с учетной политикой налогоплательщика, подтверждено в практике высших судебных органов¹.

Соответственно, правовая позиция Постановления Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», вообще говоря, не исключает судебной оценки и не означает, что расходы по налогу на прибыль организаций должны безусловно предоставляться. Следует только отметить, что в ситуации, рассмотренной в указанном судебном акте, сама по себе поставка сырья от ООО «УПК-Металл» имела место в течение всего спорного периода 2006 – 2007 годов и практически полностью от него, вследствие чего Президиум, по всей видимости, не считает существенной обозначенную проблему.

Можно отметить, что в части НДС проблема отсутствия документов на расходы (как частный случай неизвестности реального поставщика) достаточно давно разрешена на уровне нормы права в пункте 1 статьи 221 НК РФ: для случая, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

¹ В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. № 6045/04

Разъяснения относительно применения указанной нормы сделаны в ряде актов высших судебных органов¹. Итоговая позиция относительно пункта 1 статьи 221 НК РФ сводится к тому, что налоговый орган при проверке в условиях отсутствия (недостаточности) документов о расходах (в том числе при неизвестности реального поставщика) должен предоставить вычет в размере 20 % общей суммы доходов, а если документами обоснован больший размер – то в сумме документально подтвержденных расходов. При этом налогоплательщик через подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ вправе доказывать больший размер расходов.

По мнению Д.В. Тютинина, подход законодателя относительно фиксированной суммы расходов, закрепленный в пункте 1 статьи 221 НК РФ, представляется весьма разумным, и желательным к применению в иных подоходных налогах, исчисляемых с учетом вычетов или расходов (на прибыль организаций, ЕСХН, УСН с объектом «доходы минус расходы», страховые взносы с самозанятых лиц, и т.д.). В настоящее время в некоторых случаях отсутствие документов о расходах (вычетах) иногда может быть более предпочтительным, чем их наличие (в том числе в ситуации, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12). Примечательна позиция специалистов о том, что предложенное в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 решение проблемы привело к безнаказанности злоупотреблений по налогу на прибыль с использованием «фирм–однодневок» и к бюджетным потерям².

Если же во всех подоходных налогах предусмотреть норму, в соответствии с которой налогоплательщик, не представляющий достоверные документы к налоговой проверке, может рассчитывать, например, только на 50 % расходов (вычетов), применимых в сходных обстоятельствах, то

¹ В том числе, в Определении КС РФ от 29 января 2015 г. № 223-О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. № 13158/09, в пункте 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57

² *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 22.

надлежащее ведение учета, хранение и представление к проверке документов могло бы стать экономически выгодным¹.

Тем не менее, изложенные доводы, с учетом современной судебной практики ВС РФ, по меньшей мере, подтверждают подход о том, что изначально, при определении права налогоплательщика на налоговую выгоду в связи с приобретением товара (сырья, работы, услуги), следует решить вопрос о реальности приобретения этого товара (сырья, работы, услуги). Только если этот первый «тест» пройден, имеет смысл рассуждать о дальнейших условиях использования права на налоговую выгоду.

В частности, А.В. Брызгалин, комментируя судебный акт ВС РФ², кратко сформулировал его основную идею: реальность важнее осмотрительности. Даже если осмотрительность проявлена, важнее реальность³.

Кроме того, можно отметить, что, несмотря на определенную противоречивость позиции, изложенной в Постановлении Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», примечательно Письмо ФНС России⁴, в котором, в ситуации неизвестности реального поставщика фактически рекомендовалось предоставлять налогоплательщику расходы по налогу на прибыль организаций, исходя из известных налоговому органу рыночных цен на товары (работы, услуги). Однако надо признать, что такой способ работы не стал повсеместным в практике налоговых органов.

¹ *Тютин Д.В.* Налоговое право [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант». Режим доступа свободный

² Определение ВС РФ от 20 июля 2016 г. № 305-КГ16-4155, в котором фактически подтверждена правильность позиции налогового органа, доначислевшего НДС в связи с совершением налогоплательщиком операций, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, создании им фиктивного документооборота с использованием номинальных поставщиков товаров и услуг – ОАО «Техполимерметалл» и ООО «ТК «Слава», не принимавших реального участия в поставке и перевозке товара, а использовавшихся для увеличения их стоимости и, соответственно увеличения размера налоговой выгоды, на которую претендует налогоплательщик.

³ *Брызгалин А.В., Федорова О.С., Королева М.В., Смирнова С.А.* Основные изменения в Налоговый кодекс в 2017 году [Электронный ресурс] // Налоги и финансовое право. – 2017. – № 1. – С. 11 – 139. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

⁴ Письмо ФНС России от 24 декабря 2012 г. № СА-4-7/22020@.

Современные письма¹ ФНС России, посвященные налоговой выгоде вообще не упоминают Постановление Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», что косвенно свидетельствует и о том, что применение соответствующей правовой позиции арбитражными судами не стало массовым явлением.

С рассматриваемой точки зрения примечательна позиция Н.А. Шевелевой относительно того, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 уже исчерпало себя. Сейчас актуален вопрос о доказательствах реальности хозяйственной операции, расходов налогоплательщика².

Данный подход может быть уточнен в том плане, что практика применения указанного акта ВАС РФ (в том числе на уровне ВС РФ) сформировалась на настоящее время так, что для итогового вывода о правомерности использования налогоплательщиком вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль организаций судом изначально разрешается вопрос о реальности хозяйственной операции, расходов налогоплательщика. Впоследствии, если имеет место положительный ответ на первый вопрос, судом разрешается вопрос о том, действительно ли поставлял рассматриваемые товары (работы, услуги) именно указанный в документах контрагент. Не исключено и разрешение третьего вопроса о наличии и должном оформлении документов, опосредующих приобретение товаров (работ, услуг), так как, например, отсутствие счета–фактуры, в соответствии со статьей 169 НК РФ, препятствует использованию вычетов по НДС.

В литературе отмечается, что КС РФ необходимо обратить особое внимание на доктрину судебной проверки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, сформулированную в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Десятилетний опыт ее

¹ В том числе Письмо ФНС России от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды»

² Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 9.

применения арбитражными судами выявил существенные дефекты, требующие устранения. В частности, налоговые органы не выявляют выгодоприобретателей от сделок с фиктивными фирмами, что означает неконституционное правило круговой поруки (покупатель всегда отвечает за продавца), приводит к переложению налоговых обязанностей налогоплательщиков на других лиц, нарушает конституционные принципы всеобщности и равенства налогообложения. Суды без должных правовых оснований поддерживают такую практику налоговых органов¹.

Однако на подобные претензии к работе налоговых органов, результаты которой поддерживаются судами, следует полагать, можно было бы возразить. Налоговые органы в отечественной правовой системе не являются правоохранительными, вследствие чего способы получения ими доказательств нарушений законодательства о налогах и сборах также существенно ограничены. Требование установления высокого стандарта доказывания для налоговых органов (включающего выявление выгодоприобретателей), как представляется, может иметь место только при такой реформе налоговых органов, в рамках которой они фактически приобретут полномочия по ведению оперативно–розыскной деятельности. Нелишним будет отметить и то, что традиционно *ultra posse nemo tenetur* – никто не может быть обязан выше своих возможностей², что вполне применимо и по отношению к налоговым органам.

В итоге, следует полагать, что правовая позиция, изложенная в Постановлении Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», с 19 августа 2017 г. окончательно преодолена законодателем через статью 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Теперь, как следует из пункта 2 указанной статьи, одним из условий для того, чтобы налогоплательщик уменьшил налоговую базу и (или) сумму подлежащего

¹ Пункт 10 Резолюции XIII Международной научно–практической конференции «Налоговое право в решениях КС РФ». // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2015 г. – М.: Статут, 2017. – С. 9.

² Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – С. 370.

уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса, является то, что обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Соответственно, теперь, в качестве общей нормы, фактически установлено, что четкая идентификация поставщика товаров (работ, услуг) является не только необходимым условием для применения вычетов по НДС, но и расходов по налогу на прибыль организаций (иным подобным налогам).

Четкая идентификация поставщика иными словами может быть описана, как требование личного исполнения поставщиком поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Данное требование, по сути, направлено на то, чтобы реальный поставщик действительно уплатил налоги с реализации им товаров (работ, услуг), либо мог быть эффективно принужден к их уплате. В ряде актов высших судебных органов¹ постулируется, что каждый участник сделки несет свою долю налогового бремени.

Но подобные выводы, например, не исключают того, что в ситуации неизвестности реального поставщика подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ не применяется, поскольку указанное положение НК РФ предполагает в некоторой степени «вмененные» расходы. Ранее такой подход следовал, в частности, из указанного Постановления Президиума по «Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций», вследствие чего в этой части оно остается актуальным.

Другое следствие: требование должной осмотрительности налогоплательщика² может прямо противоречить закрепленному в статье 54.1 НК РФ, регламентирующей применение института налоговой льготы, требованию о четкой идентификации поставщика товаров (работ, услуг, сырья). Указанное противоречие проявляется следующим образом: требование

¹ Постановления Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 и от 6 апреля 2010 г. № 17036/09

² Пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53

должной осмотрительности фактически означает, что налогоплательщик, проявивший ее (должную осмотрительность), то есть имеющий доказательства того, что им совершен ряд действий, направленных, в частности, на идентификацию поставщика, имеет право на налоговую выгоду (в т.ч. на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций). Однако очевидно, что в ряде случаев реальный поставщик, тем не менее, и после проявления налогоплательщиком должной осмотрительности (исходя из имеющихся у него возможностей) будет не тот, который указан в документах. Требование же о четкой идентификации поставщика действует безотносительно к тому, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность: если товар (работу, услугу) фактически поставил не тот поставщик, который указан в документах, право на налоговую выгоду отсутствует.

Высказывается позиция, что отсутствие у формального контрагента правосубъектности или отсутствие его на налоговом учете, во всяком случае, лишает налогоплательщика права на получение налоговой выгоды¹. С данной позицией можно согласиться лишь отчасти. Налогоплательщик, реально получающий товары (работы, услуги, сырье), и использующий их в своей деятельности, в подавляющем большинстве случаев, как представляется, приобретает их возмездно. Соответственно, речь идет о ситуации, когда товар (работа, услуга, сырье) реальны и возмездно приобретены, но не у того лица, которое следует из документов на приобретение. Полное лишение налогоплательщика права на налоговую выгоду, следует полагать, не соответствует требованию экономической основанности налога (пункт 3 статьи 3 НК РФ). С другой стороны, особенность НДС, как многостадийного косвенного налога, предполагает четкую идентификацию поставщика, как условие применения вычетов.

¹ Тимофеев Е.В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., ООО «Арт-Ресурс», 2017. – С. 343.

Разумеется, «проблемный» контрагент может иметь место не только при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), но и при их реализации. Здесь следует упомянуть и практику ВС РФ¹, учитывающую принципиальную возможность подконтрольности контрагента налогоплательщика, имеющего соответствующие признаки, как самому налогоплательщику, так и иному лицу. Что характерно, указанная практика 2018 года не содержит ссылок на статью 54.1 НК РФ, и по-прежнему мотивирована Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

Еще одним важнейшим направлением практического применения института налоговой выгоды (в варианте оценки деловой цели) является блок проблем, связанных с «дроблением» крупного бизнеса в целях применения специальных налоговых режимов, допустимых только в малом и в среднем бизнесе (ЕСХН, УСН, ЕНВД). Сама по себе налоговая оптимизация в данном случае возможна, поскольку в России на официальном уровне поддерживаются различные формы малого бизнеса (насколько успешно – вопрос неоднозначный и не разрешаемый в рамках данной работы).

Во всяком случае, добровольно применяемые специальные налоговые режимы для малого и среднего бизнеса фактически презюмируются, как более выгодные по сравнению с общей системой налогообложения, и зачастую таковыми действительно являются. Презюмируемая выгодность спецналогрежимов следует из ряда актов высших судебных органов²: право на

¹ Определение ВС РФ от 27 сентября 2018 г. № 305-КГ18-7133 по делу «НПФ Технохим». В рамках данного дела четко показана практика работы налоговых органов, в целом поддерживаемая судами. ВС РФ отметил, что данное общество по документам учета реализовало товар (многофункциональную добавку, в объеме 15 947 тонн на сумму 1 394 131 914 рублей) контрагенту – ООО «ПромХимСнаб». Впоследствии тот же товар в том же объеме, на сумму 1 915 121 863 рубля, был реализован от ООО «ПромХимСнаб» в адрес ЗАО «Электроснабсбыт». Суды согласились с выводом налогового органа о том, что ООО «ПромХимСнаб» являлось номинальным лицом, полностью подконтрольным обществу, используемым исключительно для занижения выручки, вследствие чего для целей исчисления налогов (НДС и налог на прибыль) выручка общества с реализации указанного товара должна быть учтена не в сумме 1 394 131 914 рублей, а в сумме 1 915 121 863 рублей. ВС РФ усомнился в таком подходе, и, направляя дело на новое рассмотрение, предложил исследовать возможность подконтрольности ООО «ПромХимСнаб» не обществу, а иному лицу.

² Например, из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. № 16377/09

применение специального налогового режима в виде ЕСХН должен обосновать налогоплательщик.

Как правило, при «дроблении бизнеса» несколько формально независимых организаций (индивидуальных предпринимателей), применяющих спецналогрежимы, в действительности полностью подконтрольны одному лицу, управляющему всеми транзакциями и фактически получающему все доходы (после уплаты налогов в минимальных суммах) от подконтрольных лиц. Правовым последствием признания указанной совокупности лиц «дроблением бизнеса» является вменение всей выручки контролирующему лицу (и, если оно применяло спецналогрежим, то, как правило, вывод об отсутствии такого права и доначисление налогов по общей системе налогообложения).

Одним из классических примеров «дробления бизнеса», признанного незаконным на уровне ВАС РФ, является дело, описанное в упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09: руководство завода – налогоплательщика для целей освобождения от уплаты ЕСН через применение УСН дополнительно к самой «головной» организации создало несколько подконтрольных юридических лиц, применяющих УСН, и перевело в них персонал, при том, что ни трудовые функции бывших работников завода, ни их должностные обязанности, ни условия труда, ни заработная плата, ни фактическое место работы не изменились.

Однако, на уровне высших судебных органов некоторые «пограничные» виды организации деятельности налогоплательщиков не признавались «дроблением бизнеса», что лишний раз подчеркивает существенную долю судебной оценки в таких спорах. Так, в одном из актов¹ Суд не согласился с доводами налогового органа о том, что общество произвело «дробление» бизнеса в целях применения ЕНВД по деятельности в виде общественного питания. По мнению Президиума, в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса (разделение, направленное на снижение предельных

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12.

показателей до установленных законодательством, позволяющих применять специальный налоговый режим в каждом из хозяйственных обществ), а прекращение этой деятельности с организацией ее на базе вновь созданного юридического лица.

Однако, как представляется, с недавнего времени налоговые органы получили определенную поддержку в борьбе с «дроблением бизнеса» от КС РФ¹. По мнению Суда, правоприменительная практика предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

Как следует из разъяснений ФНС России², Служба ориентирует подведомственные налоговые органы на то, что «дробление бизнеса» – это исключительно умышленный уход от налогов, вследствие чего ответственность должна быть наиболее строгой. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном «дроблении» бизнеса с целью сохранения или

¹ Определение КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О. Судом рассматривалась ситуация, в которой налоговый орган по итогам налоговой проверки ООО «Мастер–Инструмент», придя к выводу о том, что общество в результате искусственного дробления бизнеса (путем создания группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей) получило необоснованную налоговую выгоду, выразившуюся в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, НДС и ЕНВД за счет использования налогоплательщиками, входящими с ним в группу, специальных налоговых режимов, доначислил ему суммы указанных налогов в том размере, в каком общество должно было бы их уплатить, если бы аффилированные с ним налогоплательщики не принимали участия в предпринимательской деятельности, включив в налоговую базу по ним стоимость товаров (работ, услуг), реализованных ООО «Мастер–Инструмент», и привлек к налоговой ответственности за неуплату налогов в требуемом размере. Арбитражные суды поддержали подход налогового органа.

² Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ (в котором, следует отметить, не упомянуто Определение КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О). ФНС России отмечает, что примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40 % от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 3 статьи 122 НК РФ, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы–однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего.

получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо.

Соответственно, можно сделать вывод о том, что ранее следовавшая из одного из актов высших судебных органов¹ условная «максима»: искусственное разделение крупного бизнеса на мелкие и подконтрольные для целей использования спецналогрежимов не влечет таких налоговых последствий; то теперь ситуация, как представляется, изменилась.

Современная «максима» может быть выражена следующим образом: любая изначальная организация одним лицом крупного бизнеса в виде подконтрольных и взаимодействующих мелких бизнесов, применяющих спецналогрежимы, может быть квалифицирована налоговыми органами для целей налогообложения, как один крупный бизнес, не имеющий права на использование спецналогрежимов (и, соответственно, обязанный уплачивать налоги по общей системе налогообложения). Указанный фактически подход отражен в упомянутом Определении КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О².

Однако, все изложенные соображения не означают, что дела, условно связанные с «дроблением бизнеса» теперь являются изначально бесперспективными для налогоплательщиков. В пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09 по делу «Молочный завод "Сыктывкарский"».

² Основой для акта КС РФ является постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 апреля 2016 г. по делу № А12-15531/2015 (Определением ВС РФ от 5 июля 2016 г. № 306-КГ16-7326 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ).

налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

При рассмотрении данного блока проблем нельзя не упомянуть Особое мнение К.В. Арановского, Судьи КС РФ, к указанному Определению КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О. В целом К.В. Арановский выразил отрицательное мнение в отношении правовой позиции КС РФ, указав, в том числе, что налогоплательщику вменили «дробление бизнеса», при том что закон не запрещает и не предусматривает за него ответственность. Будь «дробление бизнеса» противоправным, такое деяние, во всяком случае, имело бы действующих «соучастников» либо участие фиктивных лиц. Тогда полагалось бы привлекать к ответственности либо всех, либо только одного, доказывая в законных процедурах, что его контрагентов как субъектов предпринимательской деятельности не существует и регистрация их в этом качестве незаконна. Тогда, вместо совместной их деятельности, можно было бы установить и обосновать все их действия как деятельность одного лица или же каждому из участников вменить его налоговые правонарушения.

Оценка данного Особого мнения в профессиональных публикациях, как представляется, была достаточно сдержанной¹. Следует полагать, что такой подход к данному Особому мнению продиктован тем, что в нем фактически выражена приверженность к жесткому нормативному подходу в налоговом праве (права и обязанности следуют только из норм права). Соответственно, идеи о добросовестности, деловой цели, должной осмотрительности и т.д. в налоговом праве К.В. Арановский, по всей видимости, не принимает.

Однако, следует полагать, что отход от жесткого нормативного подхода в налоговом праве в практике высших судебных органов уже можно

¹ *Артюх А.* Преждевременная радость // О нашумевшем Определении 1440-О и особом мнении судьи Арановского // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudi_aranovskogo (дата обращения 09.08.2017); *Иванков Н.* Красивое особое мнение судьи Конституционного суда Российской Федерации К.В. Арановского // URL: https://zakon.ru/blog/2017/8/3/krasivejshee_osoboe_mnenie_sudi_konstitucionnogo_suda_rossijskoj_federacii_kv_aranovskogo (дата обращения 09.08.2017)

охарактеризовать, как объективную реальность. Соответственно, позиция К.В. Арановского не представляется актуальной по отношению к современной судебной практике.

Здесь же представляется уместным упомянуть пункт 10 Резолюции XV Международной научно–практической конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года»¹, в котором предлагается рассматривать схемы с дроблением следует не как уклонение (налоговое мошенничество), а как злоупотребление правом. В вопросах преследования за дробление бизнеса необходимо определиться с целями и основаниями уголовной ответственности за налоговые преступления, обеспечить полный учет ранее уплаченных налогов при определении размера налоговой выгоды, а также соблюдение законодательного запрета на внесудебное взыскание в случае изменения юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика (подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ). Есть предложения об исключительно судебном взыскании налога и в целом при применении налоговыми органами статьи 54.1 НК РФ и в научных публикациях².

Данное предложения, следует полагать, являются возражениями научного сообщества на вышеприведенные разъяснения ФНС России³, в соответствии с которыми «дробление бизнеса» – это исключительно умышленный уход от налогов. Тем не менее, позиция ФНС России в современных условиях представляется более обоснованной, так как

¹ Резолюция XV Международной научно–практической конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года» // Налоговед. – 2018. – № 7. – С. 10. // URL: <http://nalogoved.ru/news/7248.html>

² Каменков М.В. Взыскание налогов в судебном порядке при применении статьи 54.1 НК РФ // Налоговед. – 2018. – № 8. – С. 27.

³ Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

представить «дробление бизнеса» осуществленное иначе, чем умышленно, затруднительно. В то же время, позиция пункта 10 Резолюции вполне соотносится с ранее обозначенными проблемами пониженной степени правовой определенности в судебных доктринах, противодействующих уклонению от уплаты налогов. Вполне естественно желание научного сообщества обосновать для частных субъектов, при квалификации их деятельности, как «дробления бизнеса» и при соответствующих доначислениях налогов, по меньшей мере, освобождение от штрафных санкций (налоговых, уголовных) и от внесудебного взыскания доначисленных налогов. С другой стороны, безоговорочное принятие указанной позиции Резолюции будет означать, что «дробление бизнеса» ненаказуемо, и, как максимум, при его выявлении налоговым органом, частному субъекту можно ожидать только попыток взыскания с него доначисленных налогов и пени.

Другим значимым направлением применения института налоговой выгоды является, следует полагать, блок проблем, связанных, условно говоря, с применением трансфертного ценообразования. Можно отметить, что статья 54.1 НК РФ данную проблему не регламентирует, но, как показала недавняя практика применения Постановления Пленума по налоговой выгоде, не исключено доначисление налогов налоговым органом не только по основаниям лишения налогоплательщика вычетов (расходов) при приобретении им товаров (работ, услуг, сырья), но и по основаниям доведения цен, примененных налогоплательщиком при реализации своих товаров (работ, услуг, сырья) покупателям, до уровня рыночных, если они были необоснованно им занижены.

Федеральным законом от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ в отечественное налоговое законодательство с 1 января 2012г. был введен объемный блок норм права, регламентирующий в т.ч. новые правила исчисления налогов между взаимозависимыми лицами. Ранее действовавшая система норм (в основном статьи 20 и 40 НК РФ) фактически стала неактуальной. ФНС России отмечает¹,

¹ URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения 09.08.2017)

что положения раздела V.1 НК РФ находятся в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР (OECD Transfer Pricing guidelines 2010¹).

Одним из принципиальных нововведений стало положение пункта 1 статьи 105.17 НК РФ, в соответствии с которым проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со статьи 105.16 НК РФ, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

В пояснительной записке к законопроекту № 305289-5 (впоследствии принятому в виде Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ), отмечается, что основной целью законопроекта является упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным (регулируемым) ценам для целей налогообложения, создание действенных механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

¹ URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm> (дата обращения 09.08.2017)

Таким образом, на основании раздела V.1 НК РФ подобный контроль проводится непосредственно ФНС России¹.

При этом, как справедливо отмечается в литературе, новый блок норм способствовал созданию у налогоплательщиков ряда ошибочных стереотипов. Во-первых, некоторые налогоплательщики считают, что если между взаимозависимыми лицами совершается не достаточно крупная операция (например, в отдельных случаях эта сумма должна составлять менее 1 млрд. рублей), то эти лица могут устанавливать в сделках, заключаемых между собой любые «до абсурда» заниженные или завышенные цены. Во-вторых, также неправильной является позиция, согласно которой сделки, совершаемые не между взаимозависимыми лицами, вообще не подлежат налоговому контролю в части ценообразования. В-третьих, многие налогоплательщики также считают, что местная налоговая инспекция, в которой они состоят на налоговом учете, вообще не будет контролировать цены для целей налогообложения².

Так, в ряде прямо оговоренных в Части 2 НК РФ случаев³ территориальные налоговые органы, в основном при реализации товаров (работ, услуг, сырья) налогоплательщиком, также могут контролировать цены по его сделкам. Однако проверять рыночность цен при исчислении расходов (вычетов) по налогу на прибыль организаций и по НДС территориальные налоговые органы формально не вправе в силу отсутствия таких норм в НК РФ.

¹ Соответственно, была создана Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения, действующее положение о которой утверждено Приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы». Указанный налоговый орган, в соответствии с информацией, доступной на сайте ФНС России, территориально расположен по адресу: 117449, г. Москва, ул. Шверника, д. 7, к. 1; но его юридическим адресом является: 127381, г. Москва, ул. Неглинная, д. 23, т.е. адрес собственно ФНС России

² Головкин А.Н. Налоговый контроль за ценами – М.: Оригинал-макет, 2015. – С. 6, 7.

³ В т.ч. пункт 1 статьи 154 – НДС, пункт 2 статьи 187 – акциз, пункт 1 статьи 211 – НДФЛ, пункт 8 статьи 250 – налог на прибыль организаций.

Имеет место ряд писем ФНС России¹, в которых утверждается, что территориальному налоговому органу необходимо доказать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценой в сделках. При этом налоговый орган вправе использовать для оценки размера такой выгоды методы, указанные в главе 14.3 НК РФ.

Таким образом, был весьма актуальным вопрос: может ли территориальный налоговый орган применять методы расчета рыночной цены, установленные в главе 14.3 НК РФ, при рассмотрении сделок между независимыми лицами в иных случаях, кроме прямо указанных в Части 2 НК РФ?

С учетом пункта 6 постановления Пленума по налоговой выгоде определенные фактические обстоятельства в совокупности могут быть признаны, как свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Закрытого перечня данных обстоятельств, вообще говоря, не имеется.

С этой точки зрения, можно сделать вывод, что совершение (исполнение) сделок по очевидно нерыночной цене и без разумных к тому оснований в совокупности с иными фактическими обстоятельствами могут быть расценены судом именно в этом качестве (т.е. как достаточная совокупность косвенных доказательств необоснованной налоговой выгоды). Вопрос же о рыночном уровне цены может быть разрешен налоговым органом различными способами: через использование услуг экспертов (оценщиков), через изучение общедоступных рекламных материалов и т.д. В частности, не исключено и применение методов расчета рыночной цены, в т.ч. установленных в главе 14.3 НК РФ (поскольку в итоге имеет место не расчет налога по рыночной цене, а доказательство имитации определенной деятельности).

¹ В т.ч. от 2 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/18615, от 16 сентября 2014 г. № ЕД-4-2/18674

Теперь, как это следует из судебного акта высшего судебного органа¹, сформирована новая правовая позиция ВС РФ по трансфертному ценообразованию, позволяющая точнее ответить на поставленный вопрос.

Можно сделать вывод, что из данного судебного акта следует, что:

– по сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (статья 40 НК РФ), положения раздела V.1 НК РФ сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России. Кроме того, установив специальные процедуры проведения данного вида контроля: сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку, НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 НК РФ, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные статьи 105.14 НК РФ суммовые критерии.

– из материалов дела следует, что территориальным налоговым органом не было установлено при проведении налоговой проверки общества, помимо взаимозависимости лиц – участников сделок, иных обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии разумных экономических оснований совершения указанных хозяйственных операций, направленных на искусственное создание условий получения необоснованной выгоды, в связи с чем отсутствовали основания для принятия оспариваемого решения о доначислении соответствующих сумм налогов, пеней и налоговых санкций.

Соответственно, следует полагать, что наличие права территориального налогового органа контролировать цены по сделкам фактически подтверждено, но результатом его реализации является не исчисление налогов по рыночным

¹ Определение ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 308-КГ15-16651 по делу «СтавГазоборудование».

ценам, а получение доказательств необоснованной налоговой выгоды (очевидно, с основной целью полного лишения налогоплательщика прав на вычеты по НДС и расходы по налогу на прибыль организаций).

Таким образом, контроль за трансфертным ценообразованием в «чистом» виде, предполагал расчет налогов плательщику по рыночной цене. Например, при приобретении плательщиком товара за 100 рублей за единицу, налоговый орган, обосновавший рыночную цену 80 рублей за единицу, потенциально мог частично лишить плательщика права на расходы и вычеты, соответствующий разнице в 20 рублей. Позиция же ФНС России, воспринятая ВС РФ, фактически предполагает возможность полного лишения налогоплательщика прав на вычеты и расходы, причем это может сделать и районная налоговая инспекция по «технологии» необоснованной налоговой выгоды.

При подготовке законопроекта, посредством которого в НК РФ была введена новая статья 54.1, высказывалось мнение, что в настоящее время имеет место кризис доктрины налоговой выгоды¹. Однако впоследствии принятый судебный акт высшего судебного органа² позволяет утверждать, что сейчас

¹ *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 5.

² Определение ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920: Суд исследовал ситуацию продажи организацией (ООО «Деловой центр Минаевский») трех объектов недвижимости фактически в центре Москвы по крайне заниженным ценам взаимозависимым лицам. Налоговый орган при проверке рассчитал налоги данной организации, исходя из рыночной цены по аналогичным сделкам (представив соответствующие заключения и расчеты). Суд указал, что существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, может иметь юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды, в частности, указанные в пункте 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Многократное отклонение указанной в договорах купли–продажи зданий цены от рыночного уровня цен (почти в 30, в 230 и в 116 раз) ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях, что с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии. Совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать. В данном судебном акте использован ранее редко применявшийся на уровне практикообразующих актов высших судебных

имеет место не кризис, а неожиданный «ренессанс» практики применения налоговой выгоды.

Но особо примечательно то, что из указанного Определения ВС РФ по «Деловому центру Минаевский» следует ранее фактически не применявшийся вариант токования постановления Пленума по налоговой выгоде. Как правило, налоговые органы действовали по направлению лишения налогоплательщика прав на налоговые вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций (по иным подоходным налогам с «расходной» частью), т.е. не затрагивали расчет налога с реализации товаров (работ, услуг). Теперь же очевидно, что пункт 1 данного постановления Пленума по налоговой выгоде, содержащий перечень возможных способов уменьшения размера налоговой обязанности, с точки зрения ВС РФ вовсе не предусматривает их закрытого перечня. Таким образом, занижение размера налоговой базы по указанным налогам через использование необоснованно заниженных цен в сделках также может быть рассмотрено через призму необоснованной налоговой выгоды.

Соответственно, в данный момент имеются проблемы в практической реализации главы 14.2 НК РФ «Общие положения о ценах и налогообложении. Информация, используемая при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми», поскольку теперь учесть рыночный уровень цен по «технологии» необоснованной налоговой выгоды может любая районная налоговая инспекция. Таким образом, право на соответствующий контроль теперь есть не только у специализированного налогового органа, для которого фактически и предусмотрена глава 14.2 НК РФ.

органов термин «налоговая экономия», который, следует полагать, является разновидностью налоговой выгоды (в части уменьшения размера налога, т.е. без варианта возмещения косвенного налога). Ранее, в том же смысле указанный термин был применен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2007 г. № 16609/06 (при том, что в нем также было процитировано и Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53), а также в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06. Впоследствии принятый Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) в пункте 3 фактически утвердил указанные подходы, изложенные в приведенном Определении ВС РФ.

Конечно, можно предположить, что в Определении ВС РФ по «Деловому центру Минаевский» рассматривается исключительный случай (что, в частности, подтверждается именно многократным отклонением цен по сделкам от рыночных). Однако, как полагает А. Шайо, в начинающемся формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило¹. Соответственно, можно с высокой степенью уверенности предположить, что теперь территориальные налоговые органы, вооружившись новой правовой позицией, активно начнут контролировать все, с их точки зрения, «подозрительные» сделки налогоплательщиков на предмет соответствия их цен рыночным.

Указанным Определением ВС РФ по «Деловому центру Минаевский» фактически инициированы исследования², посвященные налоговым спорам, связанным с получением необоснованной налоговой выгоды продавцами товаров (работ, услуг). В них, в основном, исследуются дела арбитражных судов, закончившиеся «отказными» определениями ВС РФ, так как еще одного прямого аналога данного Определения на уровне ВС РФ пока не принято. Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П фактически признано, что «отказные» определения ВС РФ также объективно влияют на практику судов и, следовательно, на взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков. При этом используются термины «ориентирование практики», «придание практике иного направления».

Остается только сожалеть, что институт налоговой выгоды, благодаря Определению ВС РФ по «Деловому центру Минаевский» фактически получивший «второе дыхание», не содержит (впрочем, и не может содержать) правил о некоторых «интервалах разумности», в рамках которых цена по сделке презюмируется разумной и не контролируется. Ранее, следует напомнить, в соответствии с пунктом 3 статьи 40 НК РФ (не применяется

¹ Шайо А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М.: Юристъ, 2001. – С. 15.

² Мирзоев Ю.С. Алгоритм разрешения налоговых споров о получении необоснованной налоговой выгоды продавцами // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 17 – 23.

с 1 января 2012 г.) налоговые органы могли доначислять налоги, только если цены по сделке отклонялись в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг). Данный уровень «интервала разумности» в 20 % представляется обоснованным и соответствующим особенностям отечественной экономики.

Возможно, некоторый «ориентир» при решении денных вопросов может быть усмотрен в последующем акте высшего судебного органа¹. На основании указанных правовых позиций можно утверждать, что право контроля территориального налогового органа на предмет рыночности цен, примененных налогоплательщиком по сделкам, возможно при отличии цен от рыночных в два и более раза.

Определенное подтверждение указанного подхода можно видеть, как представляется, в другом судебном акте²: Суд не счел возможным доначисление налогов по рыночным ценам продавцу при условии, что диапазон расхождений цен в пользу взаимозависимого контрагента составлял от 11 % до 52 %.

Что же касается позиции, ранее высказанной в Постановлении Президиума по «Муромскому стрелочному заводу», то можно сделать вывод что в одном из современных актов ВС РФ³ она была фактически подтверждена.

¹ Определение ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308-КГ16-10862: Одной из причин, по которой Суд не счел возможным осуществление контроля районным налоговым органом за ценами по сделке, стало то, что отсутствовало многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня. Указанную позицию интересно соотносить с разъяснением, данным в пункте 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62: под сделкой на невыгодных условиях понимается сделка, цена и (или) иные условия которой существенно в худшую для юридического лица сторону отличаются от цены и (или) иных условий, на которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки (например, если предоставление, полученное по сделке юридическим лицом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного юридическим лицом в пользу контрагента). Сходный подход можно видеть и в пункте 93 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25: о наличии явного ущерба свидетельствует совершение сделки на заведомо и значительно невыгодных условиях, например, если предоставление, полученное по сделке, в несколько раз ниже стоимости предоставления, совершенного в пользу контрагента.

² Определение ВС РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327.

³ Определение ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 по делу «Центррегионуголь»: Суд, следует полагать, согласился с позицией налогоплательщика о том, что он приобрел

Можно согласиться с мнением С. Семенова, А. Артюха о том, что Определение ВС РФ по делу «Центррегионуголь» не привносит ничего радикально нового, но подтверждает ориентиры ВС РФ, которых должны придерживаться суды нижестоящие¹.

В плане рассматриваемой проблематики нельзя не упомянуть то, что практика ВС РФ в настоящее время предполагает возможность применения института налоговой выгоды не только по отношению к отечественным, но и к иностранным лицам (разумеется, применительно к деятельности, облагаемой российскими налогами). В принципе, такой подход не удивителен, так как в соответствии с пунктом 2 статьи 11 НК РФ в объем термина «организации» входят как российские юридические лица, так и иностранные организации. Тем не менее, в пункте 13 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.) разъяснено, что налоговые льготы, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.

Следует отметить, что в ряде публикаций применительно к налоговой выгоде упоминается термин «налоговая реконструкция». Так, с точки зрения В.М. Зарипова, полная налоговая реконструкция предусмотрена пунктом 7 Постановления Пленума по налоговой выгоде. Это положение соответствует смыслу пункта 2 статьи 170 ГК РФ².

товар (уголь) именно у того поставщика (ООО «Терминал»), который был указан в документах.

¹ Семенов С., Артюх А. СКЭС ВС РФ впервые в своей практике формулирует критерии реальности хозяйственной операции налогоплательщика и проявления им должной осмотрительности при оценке обоснованности налоговой выгоды [Электронный ресурс] // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2016 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа свободный

² Зарипов В.М. Дробление бизнеса – схема или нет? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (дата обращения

Можно сделать вывод, что налоговая реконструкция, вообще говоря, не предполагает, что налоговым органом (судом) вместо того вида гражданско-правового договора с неким контрагентом, который предложил к проверке налогоплательщик, будет избран иной вид гражданско-правового договора из числа перечисленных в ГК РФ. В частности, в силу п. 2 ст. 421 ГК РФ, стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами. Кроме того, на практике возможна переквалификация, например, гражданско-правового договора в трудовой договор¹.

Высказываются определенные предложения по дальнейшему развитию практического применения положений института налоговой выгоды. Так, по мнению ряда авторов, не исключено признание недопустимости автоматического взыскания штрафа как меры карательной ответственности в случае признания налоговой выгоды необоснованной, особенно в результате пересмотра такой довольно условной (оценочной) категории как деловая цель. Общеввропейский подход (в т.ч. Решение Суда ЕС от 21 февраля 2006 г. по делу «Халифакс») исключает наложение штрафа при выявлении налогового злоупотребления². Можно обнаружить рассуждения в сходном ключе: широкие возможности налоговых органов по вменению налоговой обязанности и переоценке ее объема, заставляют ставить вопрос о применении правил об ответственности если не к недоимке, то, по крайней мере, к пене³.

Таким образом, данные предложения можно свести к следующим правилам: при выявлении необоснованной выгоды налоговый орган всегда

13.09.2017). В качестве примеров дел с налоговой реконструкцией В.М. Зарипов приводит Постановления Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 19 июля 2011 г. № 1621/11, от 25 июня 2013 г. № 1001/13, Определение ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308-КГ16-10862.

¹ Что подтверждается в т.ч. в Определениях КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2470-О, от 23 ноября 2017 г. № 2518-О.

² Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 9, 59.

³ Иванов А.А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/30/nalogovye_narusheniya_mezhdu_umyslom_i_sluchajnostyu (дата обращения 01.09.2017)

вправе доначислить соответствующие налоги, но применить пени и штрафы он вправе только при убедительном доказывании умысла налогоплательщика на получение необоснованной выгоды.

Данные предложения выглядят достаточно разумно с точки зрения защиты прав налогоплательщиков. Однако представляется, что подобные подходы в обозримом будущем не будут реализованы в отечественном законодательстве и судебной практике; по меньшей мере, и по той причине, что сделают получение необоснованной налоговой выгоды экономически более привлекательным.

Нельзя не отметить и имеющее место критическое отношение к новому регулированию. С точки зрения Е.В. Тимофеева и Г.И. Гутиева, по своей сути положения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ закрепляют хорошо всем известный принцип приоритета существа над формой, вот только, следуя буквальной формулировке, работающий в одну сторону – если доказано искажение сведений о фактах хозяйственной деятельности, у налоговых органов не возникает обязанности установить действительный размер налоговых обязательств на основе фактически сложившихся отношений, т.е. речь идет не о переквалификации отношений, а об их деквалификации для налоговых целей. Соответственно, исходя из положений пункта 1 статьи 54.1 НК РФ, не имеет принципиального значения, имела ли место нереальность операции или несоответствие операции заявленной квалификации; последствия будут одинаковыми: в признании расходов и вычете НДС будет отказано в полном объеме¹. С этой точки зрения, очевидно, что статья 54.1 НК РФ при ее буквальном прочтении фактически отрицает возможность применения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

По итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к следующим выводам: положения института налоговой выгоды состоят в определенном противоречии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31

¹ Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. – 2018. – № 11. – С. 60.

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. 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.

2.3. Нормативное закрепление концепций, противодействующих налоговым злоупотреблениям

В рамках рассматриваемых проблем также нельзя не отметить, что в некоторых странах предпринимаются попытки введения общего нормативного запрета на злоупотребления в налоговом праве.

Так, современной редакцией статьи 42 Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung) установлено, что злоупотребление имеет место, если выбранное юридическое оформление сделки привело к получению налогоплательщиком или третьим лицом не предусмотренного законом налогового преимущества, которое не возникло бы в случае выбора юридического оформления сделки, соответствующего ее экономическим результатам. Это правило не применяется, если налогоплательщик представит неналоговые обоснования, значимые в общей схеме отношений¹.

¹ *Рецигель Ш.* Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–

Примечателен и пункт 1 статьи 6 «Общие нормы по борьбе с уклонением от уплаты налогов» Директивы № 2016/1164 Совета Европейского Союза «Об установлении правил в отношении практик уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка» (принята в г. Брюсселе 12 июля 2016 г.): в целях расчета ответственности по налогу на прибыль государство–член ЕС не принимают во внимание механизм или ряд механизмов, которые были внедрены с основной целью или с одной из основных целей получения налогового преимущества, противоречащего цели и смыслу применимого налогового законодательства, и которые не являются натуральными с учетом всех значимых фактов и обстоятельств. Механизм может состоять из нескольких этапов или частей.

Соответственно, в данных нормах можно усмотреть модифицированную доктрину «деловой цели»: для некоторой экономической деятельности, дающей налоговые преимущества, должно быть разумное неналоговое обоснование.

Причем, неналоговое обоснование, очевидно, должно быть законным, и, с точки зрения российского гражданского права, соотносящееся с основной целью предпринимательской деятельности – систематическое получение прибыли (пункт 1 статьи 2 ГК РФ). По мнению Р.В. Климовского, в науке периодически высказывается мысль, что налогоплательщик заинтересован законным способом снизить налоговые выплаты. Это верное утверждение, но оно трудно реализуется на практике. Грань между оптимизацией налогообложения и уклонением от уплаты налогов часто бывает весьма эфемерна и суды, на которые возложена щепетильная задача по разграничению этих двух процессов, обычно исходят из того, что основные цели налогоплательщика должны лежать в сфере гражданского оборота¹.

Приводятся сведения о том, что в 1988 году в Канаде была введена общая норма против уклонения от уплаты налогов (General anti-avoidance

практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2009. – С. 210.

¹ Климовский Р.В. Система налогового права России: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2015. – С. 148.

provision): «если операция квалифицируется как операция, направленная на уклонение от уплаты налогов, то налоговые последствия для налогоплательщика определяются разумным в данных обстоятельствах способом, чтобы исключить налоговую выгоду, возникающую прямо или косвенно в результате операции или серии операций»¹.

Таким образом, здесь можно усмотреть универсальную идею, изложенную, в частности, в Определении ВС РФ по «Деловому центру Минаевский»: совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Представляют интерес нормы ст. 8 «Принцип добросовестности налогоплательщиков» Налогового кодекса Республики Казахстан²: добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства предполагается. Не допускается извлечение налогоплательщиком (налоговым агентом) выгоды из своих незаконных действий в целях получения налоговых выгод (налоговой экономии) и уменьшения налоговых платежей. По мнению Е.Г. Тюрейкиной, действия (бездействие) по исполнению налогового обязательства налогоплательщика (налогового агента) теперь должны рассматриваться как добросовестные до тех пор, пока не будет доказано обратное³.

Для российской действительности актуальна позиция Ю.А. Крохиной: анализ ежегодно принимавшихся в последние 5 лет Основных направлений налоговой политики Российской Федерации показывает, что государство последовательно разрабатывает мероприятия, направленные на сокращение налоговых льгот, возможностей по минимизации (даже в рамках закона)

¹ *Савсерис С.В.* Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // *Налоговед.* – 2017. – № 8. – С. 12.

² URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения 18.04.2018)

³ *Тюрейкина Е.Г.* Налоговый кодекс Республики Казахстан: обзор нововведений // *Налоговед.* – 2018. – № 4. – С. 79.

налоговых платежей и устранение пробелов налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам злоупотреблять своими правами¹.

В отечественной правовой системе, наконец, пройдены законодательные процедуры по проекту Федерального закона № 529775-6, который был внесен еще в 2014 году. Теперь, Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ, вступившим в силу с 19 августа 2017 г., НК РФ дополнен статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Данный законопроект при активизации работы над ним активно обсуждался в юридической прессе (в основном, критиковался)², хотя предложения по нормативному закреплению в налоговом праве общего запрета на злоупотребления многократно приводились в специализированной литературе³. «Источником» законопроекта, следует полагать, стало Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010 – 2012 годах», в котором, в частности, указано, что риск для стабильности доходной части бюджета по-прежнему представляет практика использования схем уклонения от уплаты налогов. В этой связи целесообразно, в том числе, законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами. В современном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 1 марта 2018 г. также обращено внимание на недопустимость уклонения от уплаты налогов и разворовывания бюджетных средств.

¹ Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М., Юстиция, 2019. – С. 235.

² См.: *Зарипов В.М.* Законодательная борьба с налоговыми схемами: новая ненормальность? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/1/19/borba_s_nalogovymi_shemami (дата обращения 20.01.2017); *Зарипов В.М.* Налоговый геноцид // URL: https://zakon.ru/blog/2017/02/06/nalogovyj_genocid (дата обращения 07.02.2017); *Зарипов В.М., Попов П.А.* Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде // *Налоговед.* – 2017. – № 4. – С. 26 – 35.; *Сасов К.А.* Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // *Налоговед.* – 2016. – № 11. – С. 24 – 33.

³ *Фоминова Н.А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: автореф. дисс... канд. юрид. наук. – М., 2009. – С. 7.

В пояснительной записке к законопроекту содержались, как представляется, достаточно «дежурные» фразы: предлагается в НК РФ установить пределы осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком в налоговых правоотношениях, в соответствии с чем предлагается ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие «злоупотребление правом», а также определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов или применении вычетов.

В итоге, в соответствии с 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. В пункте 2 статьи 54.1 НК РФ предусмотрено, что при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Представляется, 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).

Достаточно оперативно было подготовлено разъяснение ФНС России¹ содержащее мнение относительно новых положений. В частности, Служба указывает, что пункт 1 статьи 54.1 НК РФ фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п. В указанной связи налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

В разъяснениях и комментариях новой нормы статьи 54.1 НК РФ не усматриваются «революционные» нововведения и признается ее преемственность с Постановлением Пленума о налоговой выгоде².

В частности, весьма определенно высказался С.В. Савсерис: закон, состоящий из двух статей, не предлагает ничего нового по сравнению с выработанной ВАС РФ более десяти лет назад доктриной необоснованной налоговой выгоды. По сути, он представляет собой лишь небольшую часть тех положений, которые Пленум ВАС РФ закрепил в Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53. С юридической точки зрения никаких правовых последствий, связанных исключительно с переносом отдельных положений из постановления

¹ Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@.

² *Зарипов В.М.* Статья 54.1 Налогового кодекса: трактовка ФНС // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/21/statya_541_nalogovogo_kodeksa_traktovka_fns (дата обращения 22.08.2017); Оптимизируй это: что дали и отняли поправки в НК РФ о налоговой выгоде // URL: http://www.rbc.ru/economics/21/08/2017/5995aa329a794766354f886b?from=center_12 (дата обращения 22.08.2017)

высшего судебного органа в НК РФ, быть не может¹. Как полагает С.Г. Пепеляев, появление статьи 54.1 НК РФ вызвано потребностями правоприменительной практики налоговых органов и имеет давнюю историю. Еще в 2006 году были предложены поправки в НК РФ по поводу злоупотреблений в налоговой сфере, но были отклонены Государственной Думой. Как следствие, было дано судебное толкование положений налогового законодательства по этому вопросу: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53². С точки зрения В.В. Бациева, при выработке подходов к применению статьи 54.1 НК РФ, практики, скорее всего, столкнутся с необходимостью воспроизведения существовавших положений, просто в иных выражениях, без упоминания терминов «необоснованность» и «налоговая выгода». А содержательно все будет по-прежнему крутиться вокруг сущностной оценки³. Сходным образом рассуждает и Д.М. Щекин: в 2017 году судебная концепция необоснованной налоговой выгоды была заменена на статью 54.1 НК РФ⁴.

Имеют место и такие высказывания: по мнению В.А. Донченко, принятие статьи 54.1 НК РФ позиционировалось как мера, призванная оградить налогоплательщиков от необоснованных претензий налоговых органов и прекратить применение Постановления от 12 октября 2006 г. № 53, положения которого формально не относятся к нормам права. Однако на практике налоговые органы в мероприятиях контроля используют и статью 54.1 НК РФ, и Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 в своих интересах в зависимости

¹ *Савсерис С.В.* Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // *Налоговед.* – 2017. – № 8. – С. 9, 10.

² Интервью Сергея Пепеляева журналу «Законодательство» // URL: <https://www.pgplaw.ru/news/article/an-interview-with-sergey-pepeliaev-journal-legislation> (дата обращения 10.09.2018)

³ *Бациев В.В.* В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований // *Закон.* – 2018. – № 11. – С. 8.

⁴ *Щекин Д.М.* Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России // *Закон.* – 2018. – № 11. – С. 38.

от ситуации. При этом по–прежнему отдается привычным и наработанным механизмам применения этого Постановления¹.

Высказываются также предложения относительно понимания содержания ст. 54.1 НК РФ как ограничения пределов реализации налоговых прав исключительно умыслом налогоплательщиков на неуплату налогов, выражающимся в использовании подконтрольных фирм–однодневок, решает многочисленные вопросы, связанные с ее применением². Ранее высказывались сходные идеи и в отношении применения Постановления Пленума о налоговой выгоде: недопустимо автоматическое взыскание штрафа в случае признания налоговой выгоды необоснованной³.

В связи с введением статьи 54.1 НК РФ, насколько известно, на уровне ВС РФ нет планов по отмене (коррекции) Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Соответственно, приведенные в настоящей работе рассуждения относительно налоговой выгоды, следует полагать, останутся актуальными в обозримом будущем.

Однако следует заметить, что ФНС России по данному вопросу имеет несколько иную официальную точку зрения⁴: в актах и решениях по результатам налоговых проверок, по мнению Службы, налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт статьи 54.1 НК РФ.

¹ Налоговое планирование: учет новых возможностей и возможных рисков // *Налоговед.* – 2018. – № 5. – С. 69.

² *Зарипов В.М., Файзрахманова Н.Л.* Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? // *Налоговед.* – 2017. – № 11. – С. 22.

³ *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка – М.: ТПП, 2016. – С. 9, 59.

⁴ В письме ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона.

Позиция Службы, очевидно, предопределена тем, что Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ содержит ряд неоднозначных переходных положений. В частности, в статью 82 НК РФ был также введен пункт 5, в силу которого доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 НК РФ. Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ, положения пункта 5 статьи 82 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона) применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу настоящего Федерального закона, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения, о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Таким образом, статья 54.1 НК РФ имеет косвенную «обратную силу», т.к. законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения, о назначении которых, вынесены после 19 августа 2017 г. Однако, поскольку проверки имеют свою «глубину» в уже прошедшем периоде (в т.ч. выездная – 3 года, в соответствии с пунктом 4 статьи 89 НК РФ), новым нормам таким необычным способом фактически придана обратная сила. Соответственно, вопрос ухудшения положения налогоплательщиков с обратной силой положениями статьи 54.1 НК РФ является актуальным¹.

Следует учитывать, что вопрос об ухудшении положения налогоплательщиков новым регулированием является неоднозначным. В

¹ Значимым обстоятельством является то, что ФНС России по подведомственным органам было разослано письмо от 27 ноября 2017 г. № СА-4-7/23972@, в соответствии с которым арбитражные суды округов в 4-х постановлениях не поддерживали позицию о возможности применения положений ст. 54.1 НК РФ с обратной силой

соответствии с Определением КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1173-О, для положительного ответа на этот вопрос необходимо убедиться в том, что нормы налогового права, в совокупности с соответствующей судебной практикой, до 19 августа 2017 г. в конкретном случае однозначно позволяли налогоплательщику использовать расходы (вычеты, льготы) в некотором налоговом периоде, предшествовавшем указанной дате; а после 19 августа 2017 г. новое регулирование, опять же однозначно исключает данное право. Однако, поскольку сами положения статья 54.1 НК РФ, как отмечалось ранее, принципиальных нововведений не вносят, такая конкретная ситуация представляется крайне маловероятной и привести ее возможный пример затруднительно.

Указанный подход подтверждается в Определении КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1152-О по делу предпринимателя Куркина Н.П. Примечательно то, что заявитель в рамках данного дела полагал, что статья 54.1 НК РФ улучшает положение налогоплательщиков. По мнению Суда, указанная статья относится к охваченным проверками налоговым периодам, но правоприменитель при разрешении дел, относящихся к прошлым налоговым периодам, не лишен возможности учесть правовые позиции высших судов по вопросам оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, в случае если для этого есть основания и это улучшает положение налогоплательщиков¹.

Не менее интересный подход имеет место и в Определении КС РФ от 17 июля 2018 г. № 1717-О по делу общества с ограниченной ответственностью «СибТрансАвто»: новое регулирование согласуется с общим принципом действия закона во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции РФ, а также положений статьи 5

¹ Исходя из описания ситуации, речь здесь идет о деле Арбитражного суда Ставропольского края № А63-5206/2017 (решение суда 1 инстанции – 5 октября 2017 г., постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 декабря 2017 г., Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21 марта 2018 г., Определение ВС РФ от 20 июля 2018 г. № 308-КГ18-9410). Арбитражные суды и ВС РФ данному предпринимателю в удовлетворении его требований отказали. КС РФ, как обычно, принял к производству и превентивно высказал свою правовую позицию еще до того, как дело рассмотрел ВС РФ.

«Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени» НК РФ¹. Соответственно, по мнению Суда, ухудшения положения налогоплательщиков новым регулированием также не имеется.

Одновременно нельзя не заметить, что явная корреляция между статьей 54.1 НК РФ и Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 не может не повлечь тех же претензий к новому регулированию, которые ранее высказывались к соответствующей судебной концепции. Так, уже высказываются мнения относительно неконституционности положений статьи 54.1 НК РФ².

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно прийти к выводам о том, что статья 54.1 НК РФ, отразившая подходы, уже сформированные в Постановлении о налоговой выгоде и в соответствующей судебной практике, 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. В частности, 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.

¹ Здесь речь идет о деле Арбитражного суда Красноярского края № А33-3876/2017 (решение суда 1 инстанции – 12 октября 2017 г., постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 18 декабря 2017 г., Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15 марта 2018 г., Определение ВС РФ от 10 июля 2018 г. № 302-КГ18-8964). Арбитражные суды и ВС РФ отказали обществу в удовлетворении его требований к налоговым органам. КС РФ, традиционно, принял к производству дело еще до того, как его рассмотрел ВС РФ, хотя и высказал правовую позицию уже после принятия итогового Определения ВС РФ.

² *Сасов К.А* О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ // *Налоговед.* – 2018. – № 11. – С. 21 – 29.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное в настоящей работе исследование налоговой выгоды как института налогового права позволило определить его понятие, сущность, особенности практического применения применительно к отдельным налогам, и возможные перспективы развития.

Существует два основных способа 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 судебного усмотрения. В первом случае, как правило, возрастает степень правовой определенности, во втором – снижается; в первом случае ретроактивность регулирования в общем случае недопустима; во втором – возможна.

Недобросовестное поведение является более широким понятием, чем злоупотребление правом, поскольку оно потенциально может иметь место и в сферах, не урегулированных правом. 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, согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении.

Злоупотребление правами может иметь место как со стороны публичных, так и частных субъектов. Злоупотребление правами со стороны налогоплательщиков на практике обычно направлено на уменьшение или исключение обязанности по уплате налога, либо на возмещение (получение) сумм из бюджета. В силу одностороннего характера правоотношения по уплате

налога, обязанности налогоплательщика уплатить налог не корреспондирует никакого встречного юридически обязательного предоставления со стороны государства, вследствие чего налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, на применение специальных налоговых режимов и т.д.).

Установлено, что имеет место противоречие между отечественными судебными доктринами (концепциями), направленными 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.

При этом изначально неправовая категория добросовестности применительно к налогоплательщику может быть использована так, что повлечет вполне конкретные правовые последствия – в виде переопределения его прав и обязанностей (в отношении вопроса о признании налога уплаченным при использовании «проблемного» банка; при разрешении вопроса о праве налогоплательщика на применение налоговых льгот, вычетов, расходов и т.д.). Злоупотребления налогоплательщиков, сводящиеся к получению необоснованной налоговой выгоды, связаны с конкретными налогами (поскольку именно по отношению к конкретным налогам разрешается вопрос о применении налоговых льгот, вычетов, расходов, в зависимости от их правовых конструкций и т.д.). Соответственно, основы института налоговой выгоды концептуально были заложены Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и практикой его применения по отношению к конкретным налогам, в основном к НДС и налогу на прибыль организаций.

В настоящее время данный институт сформирован из положений статьи 54.1 НК РФ, совокупность норм которой соответствует 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 (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ). 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. 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 намеренному занижению цен при продаже товаров (работ, услуг), влекущему, в частности занижение НДС и налога на прибыль организаций. Указанные особенности института налоговой выгоды позволяют разграничить его с концепцией добросовестности налогоплательщика, поскольку вопросы исполнения обязанности по уплате налога через банки, урегулированные в статье 45 НК РФ и в добросовестности налогоплательщика, практически не имеют различий применительно к каким-либо налогам.

Действующий в настоящее время раздел V.1 НК РФ, предполагающий, что возможность контроля цен по сделкам (за исключением прямо оговоренных в Части 2 НК РФ случаев) может осуществлять только специализированный налоговый орган, не стал препятствием для формирования судебной практики, основанной на развитии института налоговой выгоды, фактически предполагающей возможность такого контроля и у территориальных налоговых органов.

Кроме того, в работе выявлено, что на практике 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. 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.

Применительно к рассмотренным судебным концепциям, направленным на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, следует отметить, что и зарубежные (в основном, западные) судебные доктрины (концепции), введенные с аналогичными целями, среди которых наиболее известными являются «существо над формой» (*equity above the form*), «деловой цели» (*business purpose*) и «сделки по шагам» (*step transactions*), частично отраженные в Постановлении Пленума о налоговой выгоде, признаются в специализированной литературе недостаточно определенными и разграниченными. Они также не дают частным субъектам достаточной степени правовой определенности и предполагают существенное значение судебной оценки, которая может иметь место уже после осуществления налогоплательщиком налогозначимой деятельности и самостоятельного определения ее результатов.

Кроме того, в целом представляется, что правовая неопределенность (отрицательные последствия правовой неопределенности) в итоге фактически перелagается на ту, либо на иную сторону спора. В рассматриваемом случае концепции добросовестности налогоплательщика, отрицательные последствия правовой неопределенности, следует полагать, перелagаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган.

Современное развитие института налоговой выгоды, осуществляемое на уровне ВС РФ, в концентрированном виде может быть выражено следующей максимой: совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Принципиально то, что введенная с 19 августа 2017 года статья 54.1 НК РФ, отразившая подходы, уже сформированные в Постановлении о налоговой выгоде и в соответствующей судебной практике, имеет обратную силу, так как законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения, о назначении которых, вынесены после ее вступления в силу. Но нет оснований утверждать, что обратная сила указанных положений ухудшает положение налогоплательщиков. Поскольку, как указывалось, налоговая выгода должна рассматриваться применительно к конкретным налогам, невозможно привести пример, применительно к конкретному налогу (с учетом судебной практики), когда ранее налогоплательщик однозначно мог учитывать расходы (применять вычеты, льготы), а после вступления в силу нового правового регулирования – нет.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

АПК РФ	Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
ВАС РФ	Высший Арбитражный суд Российской Федерации
ВС РФ	Верховный Суд Российской Федерации
ГК РФ	Гражданский кодекс Российской Федерации
ГПК РФ	Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
ЕНВД	Единый налог на вмененный доход
ЕСЧП	Европейский суд по правам человека
КАС РФ	Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации
КоАП РФ	Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации
КС РФ	Конституционный суд Российской Федерации
НДС	Налог на добавленную стоимость
НДФЛ	Налог на доходы физических лиц
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
ПДД	Правила дорожного движения
Постановление о налоговой выгоде	Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53
УПК РФ	Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации
ФЗ	Федеральный закон

БИБЛИОГРАФИЯ**Нормативные правовые акты****Федеральные законы**

1. Конституция Российской Федерации // Российская газета. 1993. 25 декабря.
2. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Российская газета. 1994. 23 июля.
3. Федеральный конституционный закон от 14 декабря 2015 г. № 7-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 15 декабря 2015 г.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
7. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. I). Ст. 1.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Российская газета. 2002. 27 июля.
9. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ // Российская газета. 2002. 20 ноября.

10. Кодекс Российской Федерации об административном судопроизводстве от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 9 марта 2015 г.

11. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

12. Федеральный закон от 27 мая 1998 г. № 79-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год» // Российская газета. 1998. 30 мая.

13. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 1998. 6 августа.

14. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // Российская газета. 2002. 2 ноября.

15. Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» // Российская газета. 2003. 27 декабря.

16. Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» // Российская газета. 2005. 8 ноября.

17. Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» // Российская газета. 2006. 27 июля.

18. Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // Российская газета. 2007. 31 июля.

19. Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении

государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // Российская газета. 2008. 30 декабря.

20. Федеральный закон от 17 июля 2009 г. № 172-ФЗ «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» // Российская газета. 2009. 22 июля.

21. Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции» // Российская газета. 2011. 8 февраля, 10 февраля.

22. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Российская газета. 2011. 22 июля.

23. Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 19 июля 2017 г.

Акты международного права

24. Венская Конвенция о праве международных договоров (Заключена в Вене 23 мая 1969 г.)

25. Директива № 2009/133/ЕС Совета Европейского Союза «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, частичным разделением компаний, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний различных государств-членов ЕС, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса Европейской компании (SE) и Европейского корпоративного общества (SCE) между государствами-членами ЕС (кодифицированная версия)» (Люксембург, 19 октября 2009 г.)

Утратившие силу нормативные акты

26. Гражданский кодекс РСФСР 1922 г. // СУ РСФСР. 1922. № 71. Ст. 904.
27. Основы гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик 1961 г. // Ведомости ВС СССР. 1961. № 50. Ст. 525.
28. Закон РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 16. Ст. 499.
29. Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1871.
30. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.
31. Закон РФ от 16 июля 1992 г. № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 34. Ст. 1976.
32. Циркуляр от 30 июня 1924 г. Народного Комиссариата Юстиции РСФСР № 72, Народного Комиссариата Труда РСФСР № 916 «О борьбе с обходом законодательства о труде» // Известия НКТ СССР. 1924. № 25 – 26.
33. Инструкция Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Судебные акты

34. Постановление ЕСПЧ от 28 октября 1999 г. по делу «Брумареску против Румынии» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
35. Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

36. Постановление ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

37. Постановление ЕСПЧ от 25 июля 2013 г. по делу «Ходорковский и Лебедев против Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

38. Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 1.

39. Постановление КС РФ от 24 мая 2001 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 1 и статьи 2 Федерального закона "О жилищных субсидиях гражданам, выезжающим из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей» в связи с жалобами граждан А.С. Стах и Г.И. Хваловой» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 5.

40. Постановление КС РФ от 19 марта 2003 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности положений Уголовного кодекса Российской Федерации, регламентирующих правовые последствия судимости лица, неоднократности и рецидива преступлений, а также пунктов 1 - 8 Постановления Государственной Думы от 26 мая 2000 года «Об объявлении амнистии в связи с 55-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941 – 1945 годов» в связи с запросом Останкинского межмуниципального (районного) суда города Москвы и жалобами ряда граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 3.

41. Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

42. Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

43. Постановление КС РФ от 17 ноября 2005 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 292 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами государственного учреждения культуры «Дом культуры им. Октябрьской революции», открытого акционерного общества «Центронефтехимремстрой», гражданина А.А. Лысогора и Администрации Тульской области» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 1.

44. Постановление КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

45. Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно–производственное предприятие «Респиратор» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 2.

46. Постановление КС РФ от 14 февраля 2013 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности Федерального закона «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Федеральный закон «О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях» в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы

и жалобой гражданина Э.В. Савенко» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 19 февраля 2013 г.

47. Постановление КС РФ от 23 декабря 2013 г. № 29-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 1158 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.В. Кондрачука» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26 декабря 2013 г.

48. Постановление КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 5 июня 2014 г.

49. Постановление КС РФ от 16 апреля 2015 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 части первой статьи 26 Федерального закона «Об оружии» в связи с жалобой негосударственного образовательного учреждения дополнительного профессионального образования "Учебно-технический центр «Кольчуга» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 17 апреля 2015 г.

50. Постановление КС РФ от 14 июля 2015 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 1 Федерального закона «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней», пунктов 1 и 2 статьи 32 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации», частей первой и четвертой статьи 11, пункта 4 части четвертой статьи 392 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 13, пункта 4 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 15, пункта 4 части 1 статьи 350 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и пункта 2 части четвертой статьи 413 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с

запросом группы депутатов Государственной Думы» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 17 июля 2015 г.

51. Постановление КС РФ от 17 декабря 2015 г. № 33-П «По делу о проверке конституционности пункт 7 части второй статьи 29, части четвертой статьи 165 и части первой статьи 182 Уголовно–процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан А.В. Баляна, М.С. Дзюбы и других» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21 декабря 2015 г.

52. Постановление КС РФ от 12 апреля 2016 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности положений части 1 статьи 169, частей 4 и 7 статьи 170 и части 4 статьи 179 Жилищного кодекса Российской Федерации в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14 апреля 2016 г.

53. Постановление КС РФ от 19 апреля 2016 г. № 12-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 4 июля 2013 года по делу «Анчуглов и Гладков против России» в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 22 апреля 2016 г.

54. Постановление КС РФ от 15 ноября 2016 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта «б» части третьей статьи 125 и части третьей статьи 127 Уголовно-исполнительного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Вологодского областного суда и жалобой граждан Н.В. Королева и В.В. Королевой» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 17 ноября 2016 г.

55. Постановление КС РФ от 19 января 2017 г. № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией

Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу «ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 20 января 2017 г.

56. Постановление КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапанова» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 30 марта 2017 г.

57. Постановление КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П «"По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 30 ноября 2017 г.

58. Определение КС РФ от 1 июля 1999 г. № 97-О «По запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности части второй статьи 9 Федерального закона «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 5.

59. Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

60. Определение КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности

Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 2, 3.

61. Определение КС РФ от 6 февраля 2003 г. № 75-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Карпова Игоря Алексеевича на нарушение его конституционных прав положениями статьи 69 Устава города Москвы, статьи 5 Закона города Москвы «О районной Управе в городе Москве» и части 6 статьи 2 Закона города Москвы «О внесении изменений и дополнений в Устав города Москвы» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

62. Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

63. Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

64. Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

65. Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на

нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

66. Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

67. Определение КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

68. Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

69. Определение КС РФ от 7 октября 2005 г. № 385-О «По запросам Свердловского районного суда города Костромы и Переволоцкого районного суда Оренбургской области о проверке конституционности положения пункта 2 Постановления Верховного Совета Российской Федерации «О распространении действия Закона Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» на граждан из подразделений особого риска» в редакции статьи 9 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении

изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» и статьи 9 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ, а также по жалобам граждан А.М. Василенко, В.П. Вертянова, Л.А. Воробьева, И.В. Гузовского, В.Т. Лаврова и М.Т. Танеевой на нарушение их конституционных прав теми же нормативными положениями» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 2.

70. Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

71. Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. № 366-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

72. Определение КС РФ от 1 апреля 2008 г. № 450-О-О «Московский завод плавленых сыров «КАРАТ» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 4 и пункта 2 статьи 10 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», статьи 4 и части 2 статьи 14 Федерального закона «О защите конкуренции», пункта 1 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 6.

73. Определение КС РФ от 3 июля 2008 г. № 630-О-П «По жалобе муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства «Дирекция единого заказчика» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 1.

74. Определение КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

75. Определение КС РФ от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Центральная топливная компания» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

76. Определение КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1270-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кислой Любови Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 221 и пунктом 3 статьи 237 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

77. Определение КС РФ от 13 октября 2009 г. № 1332-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Колесник Елены Владимировны на нарушение ее конституционных прав пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

78. Определение КС РФ от 21 декабря 2011 г. № 1856-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Элак» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 1 и 6 статьи 168, а также пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

79. Определение КС РФ от 1 марта 2012 г. № 384-О-О «По жалобе гражданина Ключева Александра Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

80. Определение КС РФ от 29 ноября 2012 г. № 2219-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Степанова Михаила Ивановича на нарушение его конституционных прав абзацем вторым пункта 2 статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

81. Определение КС РФ от 24 декабря 2013 г. № 2102-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Дальневосточная энергетическая управляющая компания» на нарушение конституционных прав и свобод частью первой статьи 15 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

82. Определение КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Продовольственная база № 4» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

83. Определение КС РФ от 6 октября 2015 г. № 2317-О «По жалобе гаражно-строительного кооператива «Полет» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 22 статьи 3 Федерального закона «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» и части 4 статьи 7 Федерального закона «О внесении изменений в статьи 2 и 3 Федерального закона «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

84. Определение КС РФ от 29 января 2015 г. № 223-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Орлова Дениса Викторовича на

нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

85. Определение КС РФ от 10 марта 2016 г. № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 6.

86. Определение КС РФ от 29 марта 2016 г. № 460-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Электромонтаж автоматика» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 173 и пунктом 2 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

87. Определение КС РФ от 23 июня 2016 г. № 1192-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Универсальное обслуживание" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

88. Определение КС РФ от 27 сентября 2016 г. № 2153-О «По запросу Железнодорожного районного суда города Рязани о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 1 Федерального закона от 22 октября 2014 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

89. Определение КС РФ 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» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

90. Определение КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2470-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Южно–Якутская металлургическая компания» на нарушение

конституционных прав и свобод подпунктом 3 пункта 2 статьи 45, пунктом 3 статьи 89, пунктом 8 статьи 101, пунктами 3, 4 и 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

91. Определение КС РФ от 23 ноября 2017 г. № 2518-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Алтынбаева Айвека Жанкужиновича, Борисовой Юлии Сергеевны и других на нарушение их конституционных прав подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 и пунктами 3 – 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

92. Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1152-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

93. Постановление Пленума ВАС РФ от 19 апреля 1999 г. № 5 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с заключением, исполнением и расторжением договоров банковского счета» // Вестник ВАС РФ, 1999, № 7.

94. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства» // Вестник ВАС РФ, 2008, № 8.

95. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей» // Вестник ВАС РФ, 2011, № 9.

96. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценки арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

97. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами

части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Размещен на сайте ВАС РФ 27 августа 2013 г.

98. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» // Размещено на сайте ВАС РФ 20 августа 2013 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

99. Постановление Пленума ВС РФ от 2 июня 2015 г. № 21 «О некоторых вопросах, возникших у судов при применении законодательства, регулирующего труд руководителя организации и членов коллегиального исполнительного органа организации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 7.

100. Постановление Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 8.

101. Постановление Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 29 «О практике применения судами законодательства, обеспечивающего право на защиту в уголовном судопроизводстве» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 9.

102. Постановление Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 «О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 9.

103. Постановление Пленума ВС РФ от 13 октября 2015 г. № 45 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие процедур, применяемых в делах о несостоятельности (банкротстве) граждан» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 12.

104. Постановление Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса

Российской Федерации об обязательствах и их исполнении» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 1.

105. Инструкция по делопроизводству в арбитражных судах Российской Федерации (первой, апелляционной и кассационной инстанций) (утверждена Постановлением Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 100) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

106. Обзор судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

107. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

108. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

109. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1 «Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов» // Вестник ВАС РФ. 1996. № 6.

110. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога» // Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

111. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» // Вестник ВАС РФ. 2000. № 3.

112. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 127 «Обзор практики применения арбитражными судами статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 2.

113. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. № 146 «Обзор судебной практики по некоторым вопросам, связанным с

применением к банкам административной ответственности за нарушение законодательства о защите прав потребителей при заключении кредитных договоров» // Вестник ВАС РФ. 2011. № 11.

114. Постановление Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 8-ПВ15 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

115. Решение ВС РФ от 28 марта 2002 г. № ГКПИ 2002-178 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

116. Решение ВС РФ от 1 февраля 2016 г. № АКПИ15-1383 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

117. Апелляционное определение ВС РФ от 12 мая 2016 г. № АПЛ16-124 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

118. Определение ВС РФ от 4 июня 2002 г. № КАС 02-232 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

119. Определение ВС РФ от 3 февраля 2015 г. № 309-КГ14-2191 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

120. Определение ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306-КГ15-7673 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

121. Определение ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 308-КГ15-16651 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

122. Определение ВС РФ от 10 марта 2016 г. № 308-ЭС15-15458 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

123. Определение ВС РФ от 13 апреля 2016 г. № 306-ЭС15-14024 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

124. Определение ВС РФ от 5 июля 2016 г. № 306-КГ16-7326 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

125. Определение ВС РФ от 20 июля 2016 г. № 305-КГ16-4155 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

126. Определение ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

127. Определение ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

128. Определение ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308-КГ16-10862 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

129. Определение ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

130. Определение ВС РФ от 3 февраля 2017 г. № 307-КГ16-14369 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

131. Определение ВС РФ от 6 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14921 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

132. Определение ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

133. Определение ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

134. Определение ВС РФ от 23 ноября 2017 г. № 308-ЭС17-9467 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

135. Определение ВС РФ от 16 февраля 2018 г. № 302-КГ17-16602 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

136. Определение ВС РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

137. Определение ВС РФ от 16 мая 2018 г. № 308-ЭС17-21222 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

138. Определение ВС РФ от 3 августа 2018 г. № 305-КГ18-4557 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

139. Определение ВС РФ от 27 сентября 2018 г. № 305-КГ18-7133 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

140. Регламент арбитражных судов (утвержден Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. № 7) // Вестник ВАС РФ, 2003, № 3.

141. Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 1995 г. № 5390/95 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

142. Постановление Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 г. № 367/96 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

143. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 апреля 1997 г. № 131/96 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

144. Постановление Президиума ВАС РФ от 23 сентября 1997 г. № 3601/97 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

145. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 ноября 1997 г. № 2186/96 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

146. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 января 1999 г. № 3601/97 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

147. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

148. Постановление Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2002 г. № 6917/00 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

149. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. № 6045/04 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

150. Постановление Президиума ВАС РФ от 7 июня 2005 г. № 2748/05 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

151. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. № 2746/05 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

152. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. № 2749/05 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

153. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

154. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

155. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2007 г. № 16609/06 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

156. Постановление Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

157. Постановление Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

158. Постановление Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г.
№ 6272/08 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

159. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г.
№ 9299/08 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

160. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

161. Постановление Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. № 2635/09
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

162. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г.
№ 5451/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

163. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

164. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

165. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г.
№ 13158/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

166. Постановление Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г.
№ 16377/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

167. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

168. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

169. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г.
№ 18162/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

170. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 //
Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

171. Постановление Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 17684/09
// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

172. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 563/10 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

173. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1997/10 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

174. Постановления Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

175. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2010 г. № 505/10// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

176. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

177. Постановление Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 16970/10 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

178. Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 17545/10 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

179. Постановление Президиума ВАС РФ от 19 июля 2011 г. № 1621/11 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

180. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

181. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 5641/11 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

182. Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

183. Постановление Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 1098/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

184. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. № 8728/12// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

185. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

186. Постановление Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

187. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1001/13 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

188. Определение ВАС РФ от 29 августа 2008 г. № 9299/08 по делу № А40-16436/07-107-121 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

189. Определение ВАС РФ от 22 апреля 2012 г. № ВАС-2341/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

190. Письмо ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

191. Постановление Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа от 21 декабря 2000 г. № А43-3174/2000-31-130 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

192. Постановление Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа от 8 октября 2001 г. № А11-1724/2001-К2-Е-918 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

193. Постановление Федерального арбитражного суда Западно–Сибирского округа от 4 июня 2001 г. № Ф04/1570-510/А45-2001 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

194. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 октября 2002 г. по делу № А76-5740/02 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

195. Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда Пермской области от 21 марта 2001 г. № А50-1354/2001-А2 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

196. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 апреля 2016 г. по делу № А12-15531/2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Иные правовые акты

197. Указ Президента РФ от 04 августа 1997 г. «Об изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» // Российская газета. 1997. 05 августа.

198. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010 – 2012 годах» // Парламентская газета. 2009. 29 мая.

199. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01 марта 2018 г. «Послание Президента Федеральному Собранию» // Парламентская газета. 2018. 02 марта.

200. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 19 ноября 1999 г. № 4568-П ГД «О Заявлении Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации «В связи с принятием Сеймом Латвийской Республики 8 июля 1999 года Закона Латвийской Республики «О государственном языке» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 50. Ст. 6072.

201. Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» // Российская газета. 2014. 17 декабря.

202. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

203. Заявление Правительства РФ и Банка России от 17 августа 1998 г. «Об изменении курсовой политики» и «О политике валютного курса» // Вестник Банка России. 1998. 27 августа.

204. Приказ ЦБ РФ от 8 декабря 1995 г. № 02-334 «Об отзыве лицензии на совершение банковских операций у акционерного банка «Текобанк» // Вестник Банка России. 1997. № 50.

205. Приказ ЦБ РФ от 26 февраля 1998 г. № ОД-75 «О внесении записи о ликвидации АКЦИОНЕРНОГО БАНКА «ТЕКОБАНК» (г. Петрозаводск)» // Вестник Банка России. 1998. № 13.

206. Письмо Пенсионного фонда РФ от 26 марта 1999 г. № КА-09-27/2807 «О статье 9 Федерального закона «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

207. Письмо Госналогслужбы России от 20 октября 1998 г. № ВП-6-11/749@ «О применении пункта 3 статьи 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

208. Письмо МНС России от 24 мая 1999 г. № АС-6-18/422@ «О порядке применения Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

209. Письмо ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

210. Письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

211. Письмо ФНС России от 2 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/18615 «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

212. Письмо ФНС России от 24 декабря 2012 г. № СА-4-7/22020@ «О направлении Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

213. Письмо ФНС России от 16 сентября 2014 г. № ЕД-4-2/18674 «О возможности контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, не признаваемым контролируемым согласно ст. 105.14 НК РФ, в ходе проводимых налоговыми органами мероприятий налогового контроля при выездной и камеральной проверках» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

214. Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в

действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

215. Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Монографии, учебники, учебные пособия, словари

216. Агарков, М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву. – / М.М. Агарков. – М.: Юридическое издательство НКЮ СССР, 1940. – 192 с.

217. Актуальные проблемы финансового права: учебник. / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани / А.Д. Селюков, И.А. Цинделиани – М., ЮСТИЦИЯ, 2019 - 482 с. – (Магистратура)

218. Алекси, Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). / Роберт Алекси; пер. с нем. [А.Н. Лаптев, при участии Ф. Кальшойера]. – М., Берлин: Инфотропик Медиа, 2011. – 173 с.

219. Арора, Е.А. Необоснованная налоговая выгода: Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 г. : С комментариями и примерами арбитражной практики /Е.А. Арора – М.: ИндексМедиа, 2007. – 240 с.

220. Аузан, А. Институциональная экономика для чайников. / А. Аузан – М.: Фэшн Пресс, 2011. – 127 с.

221. Бабаев, В.К. Презумпции в советском праве: учебное пособие. / В.К. Бабаев – Горький, Изд-во ГВШ МВД СССР, 1974. – 124 с.

222. Барак, А. Судейское усмотрение. / А. Барак / Пер. с англ.; Науч. ред. В.А. Кикоть, Б.А. Страшун; Вступ. статья М.В. Баглая. – М.: Норма, 1999. – 364 с.
223. Барсуков, С.И., Борисов, А.Н. Комментарий к Федеральному закону «О полиции» (постатейный). / С.И. Барсуков, А.Н. Борисов – М.: Деловой двор, 2011. – 640 с.
224. Беккер, Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. / Г.С. Беккер – М.: ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.
225. Белов, В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В.А. Белов – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 86 с.
226. Бержель, Ж.–Л. Общая теория права. / Ж.–Л. Бержель; Под. общ. ред. В.И. Даниленко / Пер. с фр. – М.: Издательский дом NOTA VENE. 2000 – 576 с.
227. Берн, Э. Игры, в которые играют люди. / Э. Берн – М.: Эксмо, 2015. – 352 с.
228. Берн, Э. Люди, которые играют в игры. / Э. Берн – М.: Эксмо, 2016. – 576 с.
229. Бернам, У. Правовая система США. 3-й выпуск. / У. Бернам – М.: Новая юстиция, 2006. – 1216 с.
230. Борзунова, О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. / О.А. Борзунова. – М.: ЗАО «Юридический Дом «Юстицинформ», 2010. – 296 с.
231. Брагинский, М.И., Витрянский, В.В. Договорное право. Договоры о банковском вкладе, банковском счете; банковские расчеты. Конкурс, договоры об играх и пари (книга 5, том 2). / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский – М.: Статут, 2006. – 623 с.
232. Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. [Текст] : монография / [М. В. Карасева и др.] ; под ред. М.В. Карасевой. – Москва: КноРус, 2012. – 160 с.

233. Васильева, Е.Г. Налоговая выгода: монография / Е.Г. Васильева – М., Юрлитинформ, 2015. - 176 с.

234. Виткаускас, Д., Диков, Г. Защита права на справедливое судебное разбирательство в рамках Европейской конвенции о защите прав человека. Серия пособий Совета Европы. / Д. Виткаускас, Г. Диков – Воронеж: ООО Фирма «Элист», 2014 – 211 с.

235. Власенко, Н.А. Проблемы правовой неопределенности: курс лекций. / Н.А. Власенко – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: ИНФРА-М., 2015. – 176 с.

236. Волков, А.В. Теория концепции «злоупотребление гражданскими правами». / А.В. Волков – Волгоград: Станица-2, 2007. – 352 с.

237. Гаджиев, Г.А. Легитимация идей «Права и экономики» (новые познавательные структуры для гражданского права) [Электронный ресурс] – СПб., 2017. – 65 с.

238. Гаджиев, Г.А. Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности) / Г.А. Гаджиев – М.: Норма, Инфра-М., 2013. – 320 с.

239. Гаджиев, Г.А., Баренбойм, П.Д., Лафитский, В.И., Мау, В.А., Захаров, А.В., Мазаев, В.Д., Кравченко, Д.В., Сырунина, Т.М. Конституционная экономика / Г.А. Гаджиев, П.Д. Баренбойм, В.И. Лафитский, В.А. Мау, А.В. Захаров, В.Д. Мазаев, Д.В. Кравченко, Т.М. Сырунина; Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М.: ЮСТИЦИНФОРМ, 2010. – 256 с.

240. Гаджиев, Г.А. Право и экономика (методология). Уч. для магистр. / Г.А. Гаджиев – М.: Юр. Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016 – 256 с.

241. Головкин, А.Н. Налоговый контроль за ценами / А.Н. Головкин. – М.: Оригинал-макет, 2016. – 131 с.

242. Гусев, А.М. Правовые основы противодействия налоговым преступлениям и злоупотреблению правом налогоплательщика в Италии. / А.М. Гусев – М., Юрлитинформ, 2018. – 160 с.

243. Гусева, Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. / Т.А. Гусева – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 449 с.
244. Даль, В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. / В.И. Даль – М.: Директ-Медиа, 2014. – 7602 с.
245. Данилов, В.И. Лекции по теории игр / В.И. Данилов – М.: Российская экономическая школа, 2002. – 140 с.
246. Дегтерев, Д.А. Теоретико–игровой подход в праве / Д.А. Дегтерев – М.: URSS, 2016. – 240 с.
247. Демин, А.В. Нормы налогового права: монография / А.В. Демин. – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. – 410 с.
248. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин – М.: Статут, 2015. – 368 с.
249. Денисова, А.В. Системность российского уголовного права: монография / А.В. Денисова – М.: «Юрлитинформ», 2018. – 512 с.
250. Денисов, Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты) / Ю.А. Денисов – Л.: Издательство Ленинградского университета, 1983. – 142 с.
251. Дыдынский, Ф.М. Латинско–русский словарь к источникам римского права. [Электронный ресурс] – Варшава, 1896. // Доступ из СПС «Гарант».
252. Дюги, Л. Конституционное право. Общая теория государства / Л. Дюги – М.: Типография т-ва И.Д. Сытина. 1908. – 957 с.
253. Дюги, Л. Общество, личность и государство. Социальное право, индивидуальное право и преобразование государства / Л. Дюги – СПб., 1909.
254. Емельянов, В.И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. / В.И. Емельянов – М.: Лекс-Книга, 2002. – 160 с.
255. Ершов, В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений: Монография. / В.В. Ершов – М.: Российский государственный университет правосудия, 2018. – 628 с.

256. Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий). Учебное пособие / В.С. Жестков; Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: МЗ Пресс, 2002. – 141 с.

257. Запольский, С.В. Теория финансового права: научные очерки / С.В. Запольский – М.: РГУП, 2010. – 372 с.

258. Зарипов, В.М., Селиванов, А.С., Фадеев, Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. / В.М. Зарипов, А.С. Селиванов, Д.Е. Фадеев – М.: ТПП, 2016. – 68 с.

259. Зорькин, В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. / В.Д. Зорькин – М.: Норма, 2017. – 591 с.

260. Иеринг, Р.ф. Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2006. – Т. II. – 552 с.

261. Ильин, И. Общее учение о праве и государстве. / И. Ильин – М.: АСТ, 2006. – 510 с.

262. Карасева, М.В. Деньги в финансовом праве. / М.В. Карасева. – М.: Юрист, 2008. – 56 с.

263. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) – М.: Юристь, 2005. – 173 с.

264. Кардозо, Б.Н. Природа судейской деятельности. / Б.Н. Кардозо; Пер. с англ. – М.: Статут, 2017. – 112 с.

265. Кельзен, Г. Чистое учение о праве. 2-е изд / пер. с нем. М.В. Антонова и С.В. Лёзова. / Г. Кельзен — СПб.: ООО Издательский Дом «Алеф-Пресс», 2015. – 542 с.

266. Коновалов, А.И. Комментарии к статье 1 Гражданского кодекса Российской Федерации. / Гражданский кодекс Российской Федерации. Постатейный комментарий к главам 1,2,3 / А.И. Коновалов; под ред. П.В. Крашенинникова. – М.: Статут, 2013. – 336 с.

267. Крусс, В.И. Злоупотребление правом: учебное пособие. / В.И. Крусс – М.: Норма, 2010. – 175 с.

268. Курс уголовного процесса / под ред. Л.В. Головки. – М., «Статут», 2016. – 1278 с. [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант».

269. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. / Н.П. Кучерявенко – Харьков, Легас, 2004. – 600 с.

270. Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М.: Право и Закон, Экзамен, 2003. – 384 с.

271. Леви, Э.Х. Введение в правовое мышление. / Э.Х. Леви – М.: Наука, 1995. – 115 с.

272. Ллойд, Д. Идея права: репрессивное зло или социальная необходимость? / Деннис Ллойд; пер. с англ. М.А. Юмашева; науч. ред. Ю.М. Юмашев. – Изд. 5–е. – М.: Книгодел, 2009. – 374 с.

273. Лопатникова, Е.А. Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова; под ред. д.ю.н. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2012. – 160 с.

274. Маковский, А.Л. О кодификации гражданского права (1922 – 2006). / А.Л. Маковский – М.: Статут, 2010. – 736 с.

275. Малахов, В.П. Мифы современной общеправовой теории: монография. / В.П. Малахов. – М.: Юнити–Дана: Закон и право, 2013. – 151 с.

276. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько – М.: Юристъ, 2004. – 512 с.

277. Медведев, А.Н. Деловая цель: легенда для налоговой / А.Н. Медведев – М.: Аудит БТ, 2010. – 152 с.

278. Медведев, А.Н., Медведева, Т.В. Налоговые теоремы (с доказательствами) / А.Н. Медведев, Т.В. Медведева – М.: Аудит БТ, 2014. – 128 с.

279. Модельные правила европейского частного права. / Пер. с англ.; науч. ред. Н.Ю. Рассказова. – М.: Статут, 2013. – 989 с.

280. Нагорная, Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. / Э.Н. Нагорная – М.: Статут, 2006. – 528 с.

281. Налоговое право: учебник. / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.

282. Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

283. Налоговые споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: научно–практическое пособие / под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2016. – 528 с.

284. Новоселова, Л.А. Денежные расчеты в предпринимательской деятельности / Л.А. Новоселова – М.: Изд-во: ЮрИнфоР, 1996. – 147 с.

285. Остром, Э. Управление общим. Эволюция институций коллективного действия / Элионор Остром; пер. с англ. Т. Монтян. – Киев, 2013. – 400 с.

286. Отрасли законодательства и отрасли права Российской Федерации: общетеоретический, межотраслевой, отраслевой и историко–правовой аспекты: монография / под общ. ред. Р.Л. Хачатурова. – М., Юрлитинформ, 2017. – 584 с.

287. Общетеоретический и отраслевой аспекты нормы права: монография / под общ. ред. доктр.юрид.наук, проф. Р.Л. Хачатурова. – М., Юрлитинформ, 2018. – 440 с.

288. Павлов, И.П. Рефлекс свободы / И.П. Павлов. – СПб.: Книговек, 2011 – 448 с.

289. Панях, Э.Л., Новиков, В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения», февраль 2014). / Э.Л. Панях, В.В. Новиков – СПб.: ИПП ЕУ СПб, 2014. – 32 с.

290. Пепеляев, С.Г., Кудряшова, Е.В., Никонова, М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие / С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова, М.В. Никонова; под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 126 с.

291. Пепеляев, С.Г., Сосновский. С.А. Налогообложение доходов и прибыли: Учебное пособие. / С.Г. Пепеляев, С.А. Сосновский – М.: Статут, 2015. – 192 с.

292. Познер, Р.А. Экономический анализ права. / Р.А. Познер / Перевод с английского А.А. Фофонова; под редакцией В.Л. Тамбовцева. Т. 1. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – 522 с.

293. Покровский, И.А. Основные проблемы гражданского права. / И.А. Покровский – Петроград, 1917. – 328 с.

294. Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики: монография / В.К. Андреев, Л.В. Андреева, К.М. Арсланов и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. [Электронный ресурс] – М., 2017. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

295. Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2008 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. – М.: Статут, 2012. – 462 с.

296. Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2009 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. – М.: Статут, 2012. – 510 с.

297. Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2010 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова; сост. А.В. Егоров. – М.: Статут, 2015. – 968 с.

298. Правосудие для экономики: государственные арбитражные суды России: Книга 1 / под общей редакцией А.А. Иванова.– М.: Право.RU, 2011. – 544 с.

299. Применение налогового законодательства арбитражными судами: Сборник постановлений и материалов Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации – М.: Юридическая литература, 1998. – 480 с.

300. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис – М.: Статут, 2007. – 191 с.

301. Сарбаш, С.В. Договор банковского счета: проблемы доктрины и судебной практики / С.В. Сарбаш – М.: Статут, 1999. – 269 с.

302. Сасов, К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография / К.А. Сасов – М.: Норма, 2013. – 256 с.

303. Сасов, К.А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда Российской Федерации / К.А. Сасов; под ред. М.Ф. Ивлиевой. – М.: Статут, 2006. – 206 с.

304. Система права: история, современность, перспективы: монография. / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головкина [и др.]; под ред. Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2018. – 255 с.

305. Скловский, К.И. Собственность в гражданском праве. 5-е изд., перераб. / К.И. Скловский – М.: Статут, 2010. – 893 с.

306. Скурко, Е.В. Принципы права в современном нормативном правопонимании. / Е.В. Скурко – М.: Юрлитинформ, 2008. – 200 с.

307. Современный экономический словарь. / под ред. Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 512 с.

308. Соколовский, П.Е. Договор товарищества по римскому гражданскому праву. / П.Е. Соколовский – Киев: Типография Императорского университета Св. Владимира, 1893. – 304 с.

309. Соловьев, В.С. Оправдание добра. / В.С. Соловьев; Отв. ред. О.А. Платонов. – М.: Институт русской цивилизации, Алгоритм, 2012. – 656 с.

310. Сорокина, Е.А. Принцип добросовестности (Treu und Glauben) в доктрине и судебной практике Германии. / Ежегодник сравнительного права. 2011. / Е.А. Сорокина; под ред. Д.В. Дождева. – М.: Статут, 2011. – 327 с.

311. Судебная практика в современной правовой системе России: монография / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: Норма: ИНФРА М, 2017. – 432 с.

312. Тилле, А.А. Занимательная юриспруденция. /А.А. Тилле – М.: Галарт, 2000. – 192 с.
313. Темнов, Е.И. Jurisprudentia eloquenta – Звучащая юриспруденция / Е.И. Темнов – М.: Статут, 2015. – 479 с.
314. Тимофеев, Е.В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам / Е.В. Тимофеев – М.: ООО «Арт-Ресурс», 2017. – 346 с.
315. Тихомиров, Ю.А. Теория компетенции / Ю.А. Тихомиров – М.: Юстицинформ, 2001. – 354 с.
316. Трубецкой, Е.Н. Труды по философии права / Е.Н. Трубецкой – СПб.: Издательство РХГИ, 2001. – 543 с.
317. Тютин, Д.В. Налоговое право [Электронный ресурс] / Д.В. Тютин // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант».
318. Флетчер, Дж., Наумов, А.В. Основные концепции современного уголовного права / Дж. Флетчер, А.В. Наумов – М.: Юристъ, 1998. – 511 с.
319. Фоминова, Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях / Н.А. Фоминова – М.: Новая Правовая культура, 2008. – 70 с.
320. Хабриева, Т.Я. Конституционная реформа в современном мире: монография / Т.Я. Хабриева – М.: НАУКА РАН, 2016. – 320 с.
321. Худяков, А.И., Бродский, М.Н., Бродский, Г.М. Основы налогообложения / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский – СПб.: Европейский дом, 2002. – 427 с.
322. Черданцев, А.Ф. Логико–языковые феномены в юриспруденции: монография / А.Ф. Черданцев – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 320 с.
323. Чуряев, А.В., Цинделиани, И.А. Налоговые споры в практике судов общей юрисдикции: научно–практическое пособие / А.В. Чуряев, И.А. Цинделиани – М.: РГУП, 2016. – 440 с.

324. Шайо, А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): пер. с венг. А.П. Гуськовой, Б.В. Сотина / А. Шайо – М.: Юристъ, 2001. – 292 с.

325. Шахрай, С.М. Конституционное право Российской Федерации: учебник для академического бакалавриата и магистратуры. 4-е изд., изм. и доп. / С.М. Шахрай – М.: Статут, 2017. – 324 с.

326. Ширвиндт, А.М. Принцип добросовестности в ГК РФ и сравнительное правоведение // *Aequum ius*. От друзей и коллег к 50-летию профессора Д.В. Дождева / отв. ред. А.М. Ширвиндт. [Электронный ресурс] / А.М. Ширвиндт – М.: Статут, 2014 // Доступ из СПС КонсультантПлюс

327. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. / Д.М. Щекин – М.: Статут, 2007. – 236 с.

Диссертации и авторефераты диссертаций

328. Баринов А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Баринов Андрей Сергеевич – М., 2017. – 192 с.

329. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Винницкий Данил Владимирович – ЕКб., 2003 – 436 с.

330. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс... докт. юрид. наук: 12.00.04 / Демин Александр Васильевич – ЕКб., 2014. – 452 с.

331. Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Калашникова Эльвира Леонидовна – М., 2008- 176 с.

332. Климовский Р.В. Система налогового права России: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Климовский Руслан Викторович – М., 2015. – 251 с.

333. Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Кириллов Андрей Викторович – М., 2017. – 201 с.

334. Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): дисс... канд. юрид. наук: 12.00.15 / Политов Дмитрий Валерьевич – М., 2013. – 166 с.

335. Савсерис С.А. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Савсерис Сергей Владимирович – М., 2006. – 205 с.

336. Тарибо Е.В. Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения: теоретический и практический аспекты: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.02 / Тарибо Евгений Васильевич – М., 2005. – 187 с.

337. Тимофеев Е.А. «Law and Economics»: учение о праве и государстве в США в XX веке: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Тимофеев Евгений Александрович – Нижний Новгород, 2016. – 181 с.

338. Фоминова Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Фоминова Надежда Александровна – М., 2009. – 186 с.

339. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Щекин Денис Михайлович – М., 2001. – 200 с.

Научные статьи

340. Астахов, С.А. НДС по-европейски / С.А. Астахов // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 6. – С. 34 – 36.

341. Барышникова, М.В. Деловая цель как внутренняя воля субъекта / М.В. Барышникова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 7. – С. 8 – 12.

342. Бациев, В.В. Чувство права / В.В. Бациев // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 8 – 27.

343. Бациев, В.В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований / В.В. Бациев // Закон. – 2018. – № 11. – С. 6-14

344. Белов, В.А. Объяснение (эссе о юристах и юридической деятельности) / В.А. Белов // Корпоративный юрист. – 2006. – № 1. – С. 55 – 58.

345. Белых, В.С., Избрехт, П.А. Злоупотребление субъективными гражданскими правами в предпринимательских отношениях. [Электронный ресурс] / В.С. Белых, П.А. Избрехт // Арбитражные споры. – 2008. – № 4. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

346. Брызгалин, А.В., Федорова, О.С., Королева, М.В., Смирнова, С.А. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2017 году / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, М.В. Королева, С.А. Смирнова // Налоги и финансовое право. – 2017. – № 1. – С. 11 – 108.

347. Будылин, С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика / С.Л. Будылин // Современное право. – 2008. – № 5. – С. 10 – 16.

348. Быдлински, Ф. Основные положения учения о юридическом методе (перевод с немецкого) / Ф. Быдлински // Вестник гражданского права. – 2006 – № 1. – Т. 6. – С. 190 – 241.

349. Быдлински, Ф. Основные положения учения о юридическом методе (перевод с немецкого) / Ф. Быдлински // Вестник гражданского права. – 2006. – № 2. – Т. 6 – С. 185 – 226.

350. Быдлински, Ф. Основные положения учения о юридическом методе (перевод с немецкого) / Ф. Быдлински // Вестник гражданского права. – 2007. – № 1. – Т. 7 – С. 240 – 271.

351. Васильева, Е.Г. Налоговая выгода: понятие, критерии, последствия злоупотребления / Е.Г. Васильева // *Налоги и финансовое право*. – 2014. – № 5. – С. 175 – 181.

352. Васильева, Е.Г. Судебная доктрина налоговой выгоды: проблемы правоприменения / Е.Г. Васильева // *Российское правосудие*. – 2014. – № 11. – С. 60 – 71.

353. Вахитов, Р.Р. Налогоплательщик и государство: обреченные на сотрудничество / Р.Р. Вахитов // *Налоговед*. – 2006. – № 11. – С. 67 – 71.

354. Витрянский, В.В. Новый Гражданский кодекс и суд / В.В. Витрянский // *Хозяйство и право*. – 1997. – № 6. – С. 75-86

355. Винницкий, Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // *Закон*. – 2018. – № 11. – С. 44-57

356. Гаджиев, Г.А. Принципы права и право из принципов / Г.А. Гаджиев // *Сравнительное конституционное обозрение*. – 2008. – № 2. – С. 22 – 45.

357. Гаджиев, Г.А. От правоприменения до злоупотребления / Г.А. Гаджиев // *ЭЖ-Юрист*. – 2004. – № 42.

358. Гаджиев, Г.А., Коваленко К.А., Принцип правовой определенности в конституционном правосудии / Г.А. Гаджиев, К.А. Коваленко // *Журнал конституционного правосудия*. – 2012. – № 5. – С. 12 – 19.

359. Горovenko, В.В. Недобросовестное поведение и злоупотребление правом: соотношение понятий / В.В. Горovenko // *Российский юридический журнал*. – 2011. – № 4. – С. 173 – 178.

360. Гусева, Т.А. Добросовестный или недобросовестный? / Т.А. Гусева // *Налоговые споры: теория и практика*. – 2005. – № 8. – С. 18 – 22.

361. Демин, А.В. Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву / А.В. Демин // *Налоговед*. – 2016. – № 8. – С. 64 – 69.

362. Ершов, В.В. Верховенство права – концепция или доктрина? / В.В. Ершов // Российское правосудие. – 2014. – № 6. – С. 5 – 17.

363. Ершов, В.В. Определенность права / В.В. Ершов // Российское правосудие. – 2017. – № 1. – С. 5 – 25.

364. Ершов, В.В. Правовое государство – концепция или доктрина? / В.В. Ершов // Российское правосудие. – 2015. – № 1. – С. 5 – 12.

365. Ершов, В.В. Пробелы в праве: правовая природа и способы преодоления / В.В. Ершов // Российское правосудие. – 2016. – № 4. – С. 5 – 12.

366. Жигина, А. «Факты» и «конкретные факты» / А. Жигина // ЭЖ-Юрист. – 2009. – № 44.

367. Занкин, Д.Б. О соотношении понятий «недобросовестность», «злоупотребление правом» и «нарушение налогового законодательства» / Д.Б. Занкин // Налоговед. – 2006. – № 4. – С. 1 – 5.

368. Запольский, С.В., Мигачева, Е.В. Соотношение международно-правового и национального регулирования финансовой деятельности в Российской Федерации / С.В. Запольский, Е.В. Мигачева // Финансовое право. – 2012. – № 7. – С.2 - 4

369. Зарипов, В.М., Попов, П.А. Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде / В.М. Зарипов, П.А. Попов // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 26 – 35.

370. Зарипов, В.М. Файзрахманова, Н.Л. Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? / В.М. Зарипов, Н.Л. Файзрахманова // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 17 – 22.

371. Зорькин, В.Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г.: по материалам 3-й Международ. научн.- практ. конф. 14–15 апреля 2006 г. М.: сборник / [сост. В.М. Зарипов]; под ред. С.Г. Пепеляева – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 12– 33.

372. Иванец, Ю.Л. Система обязательной регистрации налоговых схем: опыт Великобритании / Ю.Л. Иванец // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 4. – С. 53 – 58.

373. Иванов, А.А. Вопросы международно–правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики / А.А. Иванов // *Закон*. – 2013. № 10. – С. 39 – 42.

374. Ильин, А.В. Принцип добросовестности призван разрушать правила / А.В. Ильин // *Закон*. – 2018. – № 4. – С. 6 – 16.

375. Интервью с Д. Бирком, директором Института налогового права Мюнстерского университета, профессором // *Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г.* / сост. М.В. Завязочникова, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2009. – С.308-318

376. Каменков, М.В. Взыскание налогов в судебном порядке при применении статьи 54.1 НК РФ / М.В. Каменков // *Налоговед*. – 2018. – № 8. – С. 26-36

377. Карасева (Сенцова), М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения: два модуса /М.В. Карасева // *Финансовое право*. – 2016. – № 12. – С. 32 – 36.

378. Картина месяца // *Налоговед*. – 2013. – № 3. – С. 6 – 7.

379. Картина месяца // *Налоговед*. – 2011. – № 10. – С. 6 – 7.

380. Ковалев, П.Н., Тимаев, З.И. Взаимодействие с «недобросовестными» контрагентами: время «коренного перелома»? / П.Н. Ковалев, З.И. Тимаев // *Налоговый вестник*. – 2010. – № 7. – С. 116 – 121.

381. Комягин, Д. О собственнике средств, поступающих от сбора федеральных налогов и иных обязательных платежей / Д. Комягин // *Налоговый вестник*. – 1999. – № 6. – С. 73 – 77.

382. Корнев, В.Н. Эволюция доктрины принципов права в отечественной юридической науке /В.Н. Корнев // *Юридическая наука и*

практика: Вестник Нижегородской академии МВД России, 2018. – № 1(41). – С. 64-70

383. Кривошеев, И.А. Злоупотребление в налоговом праве и соотношение с понятием недобросовестности / И.А. Кривошеев // Финансовое право. – 2010. – № 2. – С. 22 – 27.

384. Ларо, Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения / Д. Ларо // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 68 – 81.

385. Ларо, Д. Судебная доктрина экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно–практ. конф. 26–27 октября 2011 г. / Д. Ларо; Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2012. – С. 83 – 101.

386. Лукашева, Е.А. Взаимодействие права и морали: общее и особенное. // Взаимодействие права и морали: материалы Международной научной конференции. / Е.А. Лукашева; отв. ред. Т.А. Сошникова. – М.: Изд-во Моск. гуманит. ун-та, 2014. – С. 11 – 17.

387. Маковская, А.А. Достоверность реестра юридических лиц (вымысел или реальность). / А.А. Маковская. / О договорах: Сборник статей к юбилею В.В. Витрянского / Сост. С.В. Сарбаш. – М.: Статут, 2017. – С. 94-119.

388. Мелешко, А. Защитники под атакой. О возможностях использования института злоупотребления правом на защиту / А. Мелешко // Новая адвокатская газета. – 2018. – № 8. – С. 5 – 6.

389. Мирзоев, Ю.С. Алгоритм разрешения налоговых споров о получении необоснованной налоговой выгоды продавцами / Ю.С. Мирзоев // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 17 – 23.

390. Михайлова, О.Р. Должная осмотрительность и объективное вменение / О.Р. Михайлова // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 2. – С. 89 – 92.

391. Налоговое планирование: учет новых возможностей и возможных рисков // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 65 – 71.

392. Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 8 – 19.

393. Нам, К.В. История развития принципа добросовестности /К.В. Нам // Вестник экономического правосудия. – 2018 – № 6. – С.63-97

394. Никифоров, А.А. Иллюзия экономического анализа / А.А. Никифоров // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 57 – 62.

395. Новицкий, И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права / И.Б. Новицкий // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1. – С. 124 – 181.

396. Овсянников, С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах / С.В. Овсянников // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2009. – С. 226-241

397. О развитии судебной и досудебной практики разрешения налоговых споров // Налоговед. – 2011. – № 12. – С. 10 – 15.

398. Пепеляев, С.Г. Налогово–правовое понятие дохода / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2014. – № 11. – С. 14 – 25.

399. Пепеляев, С.Г. Ущербный вывод об ущербе / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2017. – № 6. – С. 4 – 7.

400. Попова, И.Ю. О некоторых вопросах квалификации действий в обход закона / И.Ю. Попова // Адвокат. – 2015. – № 6. – С. 46 – 49.

401. Приволин, И. Реформа МВД, или Что стоит за сменой вывески / И. Приволин // Консультант. – 2010. – № 19. – С. 46 – 49.

402. Проект Постановления Пленума ВАС РФ по части первой НК РФ: оценка профессиональным сообществом // Налоговед. – 2012. – № 1. – С. 8 – 13.

403. Пушкарева, Н.А. Эволюция доктрины уклонения от уплаты налогов в прецедентном праве Великобритании /Н.А. Пушкарева // Налоговед. – 2018. – № 8. – С. 80-87

404. Радченко, С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях / С.Д. Радченко // Юрист. – 2005. – № 10. – С. 22 – 26.

405. Разгильдеев, А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается / А.В. Разгильдеев // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2017. – № 3. – С. 9 – 15.

406. Резник, Г.М. Наш суд не ведает сомнений / Г.М. Резник // Новая газета. – 2013. – 16 дек.

407. Резолюция XIII Международной научно–практической конференции «Налоговое право в решениях КС РФ» // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2015 года: по материалам XIII Междунар. науч. практ. конф. 15–16 апреля 2016 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2017. – С.9-12

408. Рекцигель, Ш. Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ / Ш. Рекцигель // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2009. – С. 210-212

409. Савсерис, С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок / С.В. Савсерис // Налоговед. – 2017. – № 8. – С. 8 – 15.

410. Савсерис, С.В. Понятия недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым правоотношениям / С.В. Савсерис // Налоговед. – 2005. – № 6. – С. 2 – 6.

411. Савчук, С.В. Категория «вины» в праве: презумптивность фикции или фиктивность презумпции. / Законодательная дефиниция: логико–гносеологические, политико–юридические, морально–психологические и практические проблемы: Материалы Международного «круглого стола» (Черновцы, 21–23 сентября 2006 года). / С.В. Савчук; под ред. В.М. Баранова,

П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. – Нижний Новгород: Нижегородский исследовательский научно–прикладной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 481 – 488.

412. Сасов, К.А. «Кестроевская» проверка на прецедентоспособность / К.А. Сасов // ЭЖ–Юрист. – 2010. – № 14.

413. Сасов, К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? / К.А. Сасов // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 24 – 33.

414. Сасов, К.А. Самостоятельность судебной власти и процессуальное равенство участников конституционного судопроизводства. [Электронный ресурс] / К.А. Сасов // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

415. Сасов, К.А. О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ / К.А. Сасов // Налоговед. – 2018. – № 11. – С. 21 – 29.

416. Семенов, С., Артюх, А. СКЭС ВС РФ впервые в своей практике формулирует критерии реальности хозяйственной операции налогоплательщика и проявления им должной осмотрительности при оценке обоснованности налоговой выгоды. [Электронный ресурс] / С. Семенов, А. Артюх // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

417. Скловский, К.И. Токование добросовестности как обязанность суда / К.И. Скловский // Закон. – 2017. – № 1. – С. 106 – 109.

418. Смирнова, Е.Е. Налоговый контроль за полнотой отражения доходов физических лиц / Е.В. Смирнова // Финансы. – 2011. – № 7. – С. 41 – 44.

419. Сырбо, В.А. Очередность уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование в банкротстве / В.А. Сырбо // Налоговед. – 2018. – № 9. – С. 30-40

420. Тарибо, Е.В. Судебно–конституционная доктрина «факультативности налоговых льгот»: пределы применения / Е.В. Тарибо // Журнал конституционного правосудия. – 2013. – № 2. – С. 10 – 17.

421. Тимофеев, Е.В., Гутиев, Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям / Е.В. Тимофеев, Г.И. Гутиев // Закон. – 2018. – № 11. – С. 58-64

422. Тюрейкина, Е.Г. Налоговый кодекс Республики Казахстан: обзор нововведений / Е.Г. Тюрейкина // Налоговед. – 2018. – № 4. – С. 79 – 84.

423. Тютин, Д.В. Экономический подход в актах высших судебных органов – в пользу частного либо публичного субъекта / Д.В. Тютин // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 12. – С. 190 – 195.

424. Тютин, Д.В. Расчетный способ исчисления налога с учетом распределения бремени доказывания в налоговых спорах / Д.В. Тютин // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года. – М.: Норма. 2016. – С. 31 – 38.

425. Тютин, Д.В., Попкова, Ж.Г. Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ / Д.В. Тютин, Ж.Г. Попкова // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 108 – 112.

426. Хаванова, И.А. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды / И.А. Хаванова // Налоговый вестник. – 2014. – № 3. – С. 29 – 36.

427. Хаменушко, И.В. Судебная доктрина деловой цели – фактор снижения налоговых рисков проектного финансирования / И.В. Хаменушко // Налоговед. – 2007. – № 7. – С. 24 – 26.

428. Хвалибов, М.Л. Бизнес первичен, а налоги вторичны / М.Л. Хвалибов // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 10 – 25.

429. Цветков, И.В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно-практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / И.В. Цветков; Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 98-104

430. Цветкова, Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике / Е.А. Цветкова // *Налоги.* – 2017. – № 6. – С. 23 – 26.

431. Церковников, М.В. О добросовестности в институтах вещного права / М.В. Церковников // *Вестник гражданского права.* – 2017. – № 2. – С. 24 – 30 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

432. Цыганков, В.В. Спорные правовые позиции Президиума ВАС РФ по налоговым правоотношениям / В.В. Цыганков // *Вестник арбитражной практики.* – 2013. – № 4. – С. 48 – 54.

433. Цинделиани, И.А. Система налогового права / И.А. Цинделиани // *Государство и право.* – 2013. – № 1. – С. 48-56

434. Шамшева, В.В. Понятие дохода в США / В.В. Шамшева // *Налоговед.* – 2014. – № 7. – С. 78 – 83.

435. Щекин, Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д.М. Щекин // *Закон.* – 2018. – № 11. – С. 32-43

Интернет-ресурсы

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

437. «Пресс–служба Конституционного Суда распространила заявление Секретариата КС РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169–О» // URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=2586> (дата обращения 25.03.2016)

438. Будылин С.Л. Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/chto_takoe_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere (дата обращения 19.04.2018)

439. URL:

[http://en.wikipedia.org/wiki/Экономический_кризис_в_России_\(1998\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Экономический_кризис_в_России_(1998)) (дата обращения 25.03.2017)

440. Пресс–конференция Банка России [Электронный ресурс] // URL: <http://www.kommersant.ru/doc/203811> (дата обращения 25.03.2017)

441. URL: <http://api.duma.gov.ru/api/transcript/98910809-2> (дата обращения 25.03.2017)

442. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Фидес_\(мифология\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Фидес_(мифология)) (дата обращения 23.04.2017)

443. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Теория_игр (дата обращения 23.04.2017)

444. URL: <https://esquire.ru/auzan-7> (дата обращения 23.04.2017)

445. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дилемма_заключенного (дата обращения 23.04.2017)

446. С. Брамс. Теория игр. URL: <https://postnauka.ru/faq/72338> (дата обращения 23.04.2017)

447. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дюги,_Леон (дата обращения 23.04.2017)

448. Аузан А. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования [Электронный ресурс] // URL: <http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/> (дата обращения 23.04.2017)

449. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дело_Симпсона (дата обращения 23 апреля 2017)

450. Панеях Э.Л., Новиков В.В. Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения», февраль 2014). [Электронный ресурс] – СПб., 2014. – С. 4, 5. // URL: http://www.enforce.spb.ru./images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf (дата обращения 23.04.2017)

451. «Мы – сервисная компания», – Михаил Мишустин, руководитель Федеральной налоговой службы РФ. [Электронный ресурс] // URL: https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2010/11/17/my_servisnaya_kompaniya_mihail_mishustin_rukovoditel (дата обращения 23.04.2017)

452. URL:

http://transcript.duma.gov.ru/api_search/?search_mode=number&sessid=0&dt_start=&dt_end=&deputy=&type=any&number=196161-4 (дата обращения 10.04.2017)

453. Иванов А.А. Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть четвертая. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/11/06/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_chetvertaya (дата обращения 10.04.2017)

454. URL:

http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/13485?entryName=tamara_georgievna_morshhakova_o_sudebnoj_sisteme_rossii_golicyno_iyul_2014_goda_tekst (дата обращения 15.04.2017)

455. URL:

[https://ru.wikipedia.org/wiki/Платон_\(система_взимания_платы\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Платон_(система_взимания_платы)) (дата обращения 20.04.2017)

456. Дальнобойщики в регионах вышли на дорогу в знак протеста. // URL: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2015/11/11/616399-dalnoboischiki-protesta> (дата обращения 20.04.2017)

457. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Итальянская_забастовка (дата обращения 13.03.2016)

458. Правила жизни Валерия Зорькина // URL: <http://pravo.ru/story/view/67946/> (01.02.2016)

459. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=2586> (дата обращения 01.02.2016)

460. Гаджиев Г.А. Современный судья должен думать об экономике // URL:

http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539 (дата обращения 29.04.2015)

461. Будылин С. Что такое «жульничество»? Дело об остроглазом картежнике. // URL: https://zakon.ru/blog/2017/10/31/chto_takoe_zhulnichestvo%C2%A0delo_ob_ostroglazom_kartezhnike (дата обращения 01.11.2017)

462. Ленин В.И. Объяснение закона о штрафах, взимаемых с рабочих на фабриках и заводах. // URL: <https://leninism.su/works/40-tom-2/83-shtraf.html> (дата обращения 24.05.2017)

463. Д. Абрамов. Обращение в суд может быть признано злоупотреблением // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2018/05/27/770867-obraschenie-mozhet-priznano-zloupotrebleniem>

464. На «кемеровской» схеме попался каждый третий. Глава МЧС отчитался об итогах общероссийской проверки торговых центров. // URL: <https://www.rbc.ru/newspaper/2018/04/27/5ae18f679a7947800e532e> (дата обращения 24.05.2018)

465. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2017.html (дата обращения 02.04.2018)

466. Кондрашов В.М., Мосийчук А.В., Шеломенцева М.В. История финансовой системы России в лицах (часть I) // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ», Том 8, № 5 (2016). // URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/13EVN516.pdf> (дата обращения 15.09.2018)

467. Кельзен Г. О теории толкования. // URL: <http://pravo.ru/doc/view/55/> (дата обращения 02.04.2016)

468. Неформальный подход. Судей призвали пользоваться экономическим анализом при рассмотрении споров. // URL: <https://rg.ru/2012/12/11/analiz.html> (01.11.2017)

469. Иванов А.А. Советская юридическая наука: путь к праву. Часть 3. Характерные черты советской юридической науки // URL:

https://zakon.ru/blog/2017/11/08/sovetskaya_yuridicheskaya_nauka_put_k_pravuchast_3_harakternye_cherty_sovetskoj_yuridicheskoy_nauki (дата обращения 09.11.2017)

470. URL: [http:// ru.wikipedia.org/wiki/Правовое_Государство](http://ru.wikipedia.org/wiki/Правовое_Государство) (дата обращения 01.02.2016)

471. URL: <http://www.arbitr.ru/> (дата обращения 29.04.2015)

472. URL:

<https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/05/17/intervyu-anton-ivanov-predsdatel-vysshego-arbitrazhnogo-suda> (дата обращения 29.04.2015)

473. Президиум ВАС РФ одобрил проект письма о критериях добросовестности налогоплательщика. // URL: <http://arbitr.ru/press-centr/smi/2381.html> (дата обращения 29.04.2015)

474. URL: <http://www.arbitr.ru/vas/presidium/prac/21701.html> (дата обращения 29.04.2015)

475. Бизнесу вернули совесть. // URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/09/25/biznesu-vernuli-sovest> (дата обращения 29.04.2015)

476. URL:

<https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2006/09/05/intervyu-lyudmila-majkova-predsdatel-federalnogo-arbitrazhnogo-suda-moskovskogo-okruga> (дата обращения 30.04.2015)

477. Зарипов В.М. Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов? // URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_postanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (дата обращения 06.01.2019)

478. Артюх А. Преждевременная радость // О нашумевшем Определении 1440-О и особом мнении судьи Арановского. // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudi_aranovskogo (дата обращения 09.08.2017)

479. Иванков Н. Красивое особое мнение судьи Конституционного суда Российской Федерации К.В. Арановского. // URL: https://zakon.ru/blog/2017/8/3/krasivejshee_osoboe_mnenie_sudi_konstitucionnogo_suda_rossijskoj_federacii_kv_aranovskogo (дата обращения 09.08.2017)

480. Резолюция XV Международной научно–практической конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года» // Налоговед. – 2018. – № 7. – С. 10. // URL: <http://nalogoved.ru/news/7248.html>

481. URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения 09.08.2017)

482. URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm> (дата обращения 09.08.2017)

483. Зарипов В.М. Дробление бизнеса – схема или нет? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (дата обращения 13.09.2017)

484. Иванов А.А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью. // URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/30/nalogovye_narusheniya_mezhdu_umyslom_i_sluchajnostyu (дата обращения 01.09.2017)

485. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения 18.04.2018)

486. Зарипов В.М. Законодательная борьба с налоговыми схемами: новая ненормальность? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/1/19/borba_s_nalogovymi_shemami (дата обращения 20.01.2017)

487. Зарипов В.М. Налоговый геноцид // URL: https://zakon.ru/blog/2017/02/06/nalogovuj_genocid (дата обращения 07.02.2017)

488. Зарипов В.М. Статья 54.1 Налогового кодекса: трактовка ФНС // URL:

https://zakon.ru/blog/2017/08/21/statya_541_nalogovogo_kodeksa_traktovka_fns
(дата обращения 22.08.2017)

489. Оптимизируй это: что дали и отняли поправки в НК РФ о налоговой
выгоде // URL:

http://www.rbc.ru/economics/21/08/2017/5995aa329a794766354f886b?from=center_12
(дата обращения 22.08.2017)