

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический  
Кафедра конституционного права  
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция  
Направленность (профиль) образовательной программы Государственно-  
правовой

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

 С.В. Чердаков

« 22 » 06 2018 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

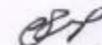
на тему: Понятие добросовестного налогоплательщика и злоупотребление  
правом в сфере налогообложения

Исполнитель  
студентка группы  
421об2

 24.06.2018  
(подпись, дата)

С. Н. Бодрова

Руководитель  
доцент, к.ю.н.

22.06.2018   
(подпись, дата)

С. В. Чердаков

Нормконтроль

21.06.18   
(подпись, дата)

О.В. Громова

Благовещенск 2018

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет юридический  
Кафедра конституционного права

УТВЕРЖДАЮ  
Зав.кафедрой  
\_\_\_\_\_ С.В. Чердаков  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

**З А Д А Н И Е**

К выпускной квалификационной работе студента группы 421 об-2

1. Тема выпускной квалификационной работы: понятие добросовестного налогоплательщика и злоупотребление правом в сфере налогообложения.
2. Срок сдачи студентом законченной работы: 13.06.2017.
3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: налоговые правоотношения, добросовестный налогоплательщик, злоупотребление правом, налогообложение.
4. Содержание выпускной квалификационной работы: Добросовестный налогоплательщик, презумпция добросовестности как правовая категория, злоупотребление правом в сфере налогообложения, проблемы института добросовестности налогоплательщика и злоупотребление правом.
5. Перечень материалов приложения: нет.
6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов): нет.
7. Дата выдачи задания 13.10.2017.

Руководитель выпускной квалификационной работы: старший преподаватель С.А. Кадыханова.

Задание принял к исполнению: 27.11.2017 \_\_\_\_\_

## РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 53 с., 41 источник

### НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ, ДОБРОСОВЕСТНЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК, ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Цель исследования заключается в комплексном теоретическом и научно - практическом анализе понятий «добросовестный налогоплательщик» и «злоупотребление правом в сфере налогообложения», в том числе выявление особенностей правового регулирования исследуемого института и формирование предложений по совершенствованию законодательства.

Объектом исследования бакалаврской работы выступает система общественных отношений, складывающихся в сфере налоговых правоотношений.

Предметом настоящего исследования являются нормы налогового законодательства, подзаконные нормативные правовые акты, нормы гражданского законодательства, научные работы, а также материалы периодической печати.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Добросовестный налогоплательщик: понятие и содержание	7
1.1 Презумпция добросовестности как правовая категория	7
1.2 Понятие «добросовестный налогоплательщик»	15
2 Злоупотребление правом в сфере налогообложения	22
2.1 Понятие и содержание злоупотребления правом в сфере налогообложения	22
2.2 Проблемы института добросовестности налогоплательщика и злоупотребления правом в сфере налогообложения	32
Заключение	43
Библиографический список	47

## ВВЕДЕНИЕ

Проблемы защиты добросовестного участника отношения и средства противодействия злоупотреблению правом в сфере налогообложения не получили развернутой регламентации в действующем налоговом законодательстве. Между тем практика Конституционного Суда РФ, арбитражных судов и судов общей юрисдикции показывает, что юридические конструкции «добросовестность» и «злоупотребление» оказываются востребованными в налоговом праве.

Принцип добросовестности или принцип защиты добросовестного участника отношения имеет общеправовой характер и проявляет свое значение во многих отраслях российского права. Соответствующая проблематика находит отражение, например, непосредственно в тексте Гражданского кодекса РФ<sup>1</sup>. Так, в п.2 ст.6 ГК РФ отмечается, что при невозможности использования аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права) и требований добросовестности, разумности и справедливости.

Статья 10 ГК РФ устанавливает, что не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах. В случае несоблюдения этих требований суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права.

В зависимости от добросовестности или недобросовестности действий участника гражданских отношений в ГК РФ определяются правовые последствия соответствующих действий.

Налоговое законодательство понятие «добросовестность» в качестве необходимого критерия для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует. Однако это не означает, что налоговое право безразлично к этому принципу. Напротив, для данной отрасли добросове-

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // Российская газета. 1994. № 238-239.

стность имеет основополагающее значение при разрешении споров и применении конкретных налогово-правовых норм.

Ввиду чего важным и актуальным становится теоретическое и практическое исследования категории «добросовестность» в налоговом праве с целью определения её правового содержания, выявления объективных причин для расширения сферы её применения, эффективности данной правовой категории при защите интересов участников налоговых правоотношений.

Объектом исследования бакалаврской работы выступает система общественных отношений, складывающихся в сфере налоговых правоотношений.

Предметом настоящего исследования являются нормы налогового законодательства, подзаконные нормативные правовые акты, нормы гражданского законодательства, научные работы, а также материалы периодической печати.

Цель исследования заключается в комплексном теоретическом и научно-практическом анализе понятий «добросовестный налогоплательщик» и «злоупотребление правом в сфере налогообложения», в том числе выявление особенностей правового регулирования исследуемого института и формирование предложений по совершенствованию законодательства.

Для достижения указанных целей были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть сущность и содержание понятия презумпция добросовестности в налоговом праве;
- исследовать понятие «добросовестный налогоплательщик»;
- проанализировать проблемы злоупотребления правом в сфере налогообложения;
- рассмотреть соотношение анализируемых понятий;
- внести предложения по совершенствованию законодательства, регламентирующего исследуемый институт.

Методологическую базу исследования составили общенаучные методы диалектики, анализа, синтеза, дедукции и индукции. Использовались также системно-структурный, конкретно-социологический, сравнительно-правовой и другие частные методы. В исследовании широко использованы основные за-

коны и категории диалектики применительно к его предмету.

Материал выпускной квалификационной работы сгруппирован в следующую структуру: введение, два раздела, каждый из которых состоит из подразделов, а также заключение, библиографический список.

# 1 ДОБРОСОВЕСТНЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК: ПОНЯТИЕ И СОДЕРЖАНИЕ

## 1.1 Презумпция добросовестности как правовая категория

Категория «добросовестность» имеет многовековую историю. Она издавна использовалась в разных отраслях законодательства. Но в настоящее время наибольшее развитие категория «добросовестность» получила в гражданском праве.

В современном Гражданском кодексе РФ понятие «добросовестность» используется часто. Добросовестность упоминается в ст. 6 «Применение гражданского законодательства по аналогии», ст. 10 «Пределы осуществления гражданских прав», ст. 53 «Органы юридического лица», ст. 220 «Переработка», ст. 234 «Приобретательная давность», ст. 302 «Истребование имущества от добросовестного приобретателя», ст. 602 «Обязанность по предоставлению содержания с иждивением» и др. Однако определение понятия «добросовестность» дается только в ст. 302 ГК РФ в отношении приобретателя вещи по договору.

Категория «добросовестность» используется также во многих правовых актах, относящихся к сфере гражданского законодательства. Можно сослаться, например, на ст. 71 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 44 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», ст. 24 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», ст. 28 Федерального закона от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» и др.

В некоторых случаях эта же категория в законе преподносится в негативной форме, т.е. как недобросовестность участников правоотношений (например, в ст. 157, 220, 303, 1103, 1109 ГК РФ). О недобросовестности речь идет в ст. 4 и 10 Закона РФ от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», в ст. 26, 34, 51 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», в ст. 6 Федерального закона от 18 июля 1995 г. № 108-ФЗ «О рекламе»

и др.

Таким образом, критерий добросовестности так или иначе используется при регулировании различных сфер гражданско-правовых отношений. Но не везде он имеет одно и то же значение. Как мы уже отмечали, еще в начале XX в. И.Б. Новицкий заметил, что термин «добросовестность» используется в двух значениях - объективном и субъективном. Точно такого же мнения придерживаются и современные ученые. Так, В.С. Ем высказал мнение, что оба подхода вполне обоснованны и не исключают друг друга.<sup>2</sup> То же мнение высказывает и В. Вороной в работе «Добросовестность как гражданско-правовая категория»<sup>3</sup>.

Мы разделяем мнение о дуализме категории «добросовестность» в гражданском праве. Анализ действующих норм части первой ГК РФ приводит к выводу, что критерий добросовестности в субъективном смысле (знал - не знал) закреплён в нормах п. 1 ст. 220, п. 1 ст. 234, п. 1 ст. 302, ст. 303. В нормах же п. 2 ст. 6, п. 3 ст. 10, п. 3 ст. 53 ГК РФ упоминается добросовестность в объективном смысле, как честность, рачительность, старательность, необходимая осмотрительность субъекта в гражданском обороте.

Вместе с тем следует понимать, что требование добросовестности может быть адресовано разным лицам. Чаще всего законодателем принимается во внимание добросовестность участника гражданско-правовых отношений. Особенно это относится к делам, в которых рассматривается добросовестность владельца вещи (ст. ГК РФ), добросовестность представителя юридического лица (ст. 53 ГК РФ). Несмотря на то что критерий добросовестности в этих двух случаях используются в разных значениях, он в первую очередь относится к субъектам гражданских прав. Отсутствие добросовестности в их действиях влечет вполне определенные гражданско-правовые последствия, в частности суд может отказать в защите субъективных гражданских прав (п. 3 ст. 10 ГК РФ).

Но многие авторы ошибаются, когда в один ряд с упомянутыми прави-

---

<sup>2</sup> Российское гражданское право: учебник : в 2 т. / отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стер. М.: Статут, 2011. Т. I. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. С. 127.

<sup>3</sup> Вороной В. Добросовестность как гражданско-правовая категория // Законодательство. 2002. № 6. С.8.

лами Гражданского кодекса РФ, где критерий добросовестности адресован субъектам гражданско-правовых отношений, ставят норму п. 2 ст. 6 ГК РФ, которая гласит: «При невозможности использования аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права) и требований добросовестности, разумности и справедливости»<sup>4</sup>.

А теперь рассмотрим презумпцию добросовестности в налоговом праве.

Первоначально возникнув для решения одной частной задачи, понятие добросовестности стало развиваться в сторону оформления особого принципа добросовестности, отсутствующего в налоговом законодательстве на уровне легальных определений, но оказавшегося чрезвычайно востребованным в судебной практике и в теории налогового права.

Добросовестность - это характеристика отношения человека к собственным действиям, причем обязательно носящим волевой характер. О добросовестности можно говорить, лишь когда имеет место автономия воли и субъект может выбирать, какие действия он будет совершать, а от каких воздержится.

Поскольку добросовестность оказывается одним из принципов, определяющих поведение субъекта налогового права, постольку и гражданско-правовая автономия воли будет иметь значение для налогового правоотношения, а модель гражданского правоотношения будет оказывать влияние на модель налогового правоотношения, учитывая, что гражданское правоотношение есть основная сфера, в которой проявляется автономия воли экономического субъекта.

Считается, что в налоговом праве действуют две схожие по названию презумпции: невиновности и добросовестности налогоплательщика. Роднит их и то обстоятельство, что обе они выведены Конституционным Судом РФ. В Постановлении от 17.12.1996 № 20-П КС РФ указал, что обязательным признаком налогового правонарушения является вина, подлежащая доказы-

---

<sup>4</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // Российская газета. 1994. № 238-239.

ванию так же, как сам факт совершения правонарушения<sup>5</sup>. В Определении от 25.07.2001 № 138-О Суд вывел презумпцию добросовестности налогоплательщика<sup>6</sup>. Именно она и рассматривается в данной работе.

Правовая презумпция - это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии либо отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта<sup>7</sup>.

Презумпция бывают юридическими и фактическими. Под юридической (законной) презумпцией следует понимать предположение, прямо или косвенно закрепленное в нормах права и имеющее поэтому юридическое значение. Так, п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию толкования неустранимых противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика<sup>8</sup>. Если эта презумпция будет опровергнута (например, такого неустранимого противоречия не имеется), норма может быть истолкована не в пользу налогоплательщика.

Фактической презумпцией, по определению французского юриста Дома, следует считать все, что случается естественно и обыкновенно, в связи с чем предполагается истинным. Напротив, необыкновенное и неестественное, не будучи доказанным, не считается истинным. Например, фактической презумпцией является предположение о возмездности сделок, совершенных коммерческими предприятиями. Данная фактическая презумпция закреплена как юридическая в п. 3 ст. 423 ГК РФ, согласно которому договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное.

Презумпция добросовестности выведена Судом исходя из действующих

---

<sup>5</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. 1996. № 247.

<sup>6</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 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» // Российская газета. 2001. № 145.

<sup>7</sup> Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 24.

<sup>8</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Российская газета. 1998. № 148-149.

норм ГК РФ и НК РФ (в частности, п. 7 ст. 3 НК РФ). Вместе с тем принципы гражданского права существенно, а иногда - кардинально разнятся с принципами права административного. Поэтому выведение презумпции налоговой добросовестности через презумпцию добросовестности участников гражданского оборота представляется довольно рискованным.

Некоторые авторы отмечали, что способ выведения презумпции добросовестности налогоплательщиков, использованный КС РФ в Определении № 138-О, является, мягко говоря, неудачным. Так, Д.М. Щекин отмечает, что норма, установленная в п. 7 ст. 3 НК РФ, безусловно, служит гарантией прав налогоплательщиков, вступая в действие при неясности налогового закона. Однако остается непонятным, как эта гарантия связана с добросовестностью налогоплательщика. Более того, выведение КС РФ презумпции добросовестности налогоплательщика из п. 7 ст. 3 НК РФ вносит элемент неопределенности<sup>9</sup>, наличие которой подтвердила и арбитражная практика.

Презумпция добросовестности налогоплательщика нормативного закрепления не получила, что создало угрозу ее произвольного применения на практике.

Цель презумпции добросовестности налогоплательщика - исключить возложение на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом. Однако такая благая цель (оградить налогоплательщика от незаконных обязанностей) приобрела в правоприменительной практике необоснованно избирательный характер.

Ключевым является вопрос о критериях (признаках) добросовестности налогоплательщика. Поскольку до настоящего времени эти критерии в законе не закреплены, они носят оценочный (зачастую - субъективный) характер.

Опровержение презумпции добросовестности участников гражданского оборота, вытекающей из ст. 10 ГК РФ, имеет по гражданскому законодательству строго определенные последствия: двухсторонняя реституция, возмещение ущерба, компенсационная неустойка, пени и т.д.

---

<sup>9</sup> Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 24.

Такую санкцию, как взыскание в доход государства всего полученного по недействительной сделке, предусматривают всего две статьи ГК РФ - 169 и 179. При этом ни одна из них не устанавливает в качестве диспозиции ни налоговую недобросовестность, ни налоговые нарушения либо злоупотребления. Что касается налогового законодательства, то с понятием «недобросовестность» в нем не связано никаких санкций либо неблагоприятных последствий для налогоплательщика.

Исходя из этого, можно считать, что термин (понятие) «добросовестный налогоплательщик» как таковой презумпцией и не является.

Во-первых, потому что презумпция добросовестности не закреплена в нормах права, т.е. не является законной.

Во-вторых, данное понятие нельзя отнести и к фактической презумпции, поскольку одни и те же действия, совершаемые налогоплательщиками, оцениваются разными субъектами права по-разному. Даже размер одного и того же налога для его плательщика считается «естественно большим», а для налогового органа – «естественно маленьким».

Большинство налогоплательщиков справедливо считают, что неестественным и необычным является стремление уплачивать налоги в максимальном размере и заключать сделки с наихудшими для себя налоговыми последствиями. Неестественно для коммерческой организации, специально созданной для целей извлечения прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ), отвлекать оборотные средства в виде налоговых переплат либо невозмещенного из бюджета НДС. В этом смысле обычное поведение налогоплательщика, своевременно возвращающего налоговые переплаты, возмещающего из бюджета НДС, использующего законные налоговые льготы и законные способы налоговой оптимизации, следует признавать естественным.

Для налогоплательщика естественными являются минимизация трудовых затрат и защита собственности (в том числе в судебном порядке), нежелание подчиняться неразумным требованиям налоговых органов. Другие правоприменители такие же действия налогоплательщика (особенно крупного)

считают недобросовестными. По их мнению, добросовестным можно признать только того, кто исполняет любые требования налоговых органов и не оспаривает их действия и ненормативные акты. При этом считается неестественным, что в течение проверяемого периода налогоплательщик ни разу не нарушил налогового законодательства и акт налоговой проверки не содержит никаких замечаний. Недобросовестными объявляются не только попытки вернуть налоговые переплаты (это объясняется причинением значительного ущерба бюджету), но и подача уточненных деклараций, в которых сумма налога к уплате уменьшается (это затрудняет налоговый контроль).

При наличии правовых пробелов в налоговом законодательстве в качестве признаков недобросовестности нередко расценивается ошибочное истолкование налогоплательщиком налогового закона в свою пользу и даже неверное, по мнению налогового органа, установление целевых установок закона. Такой подход можно было бы считать дискуссионным, если бы он не противоречил презумпции толкования налогового закона (п. 7 ст. 3 НК РФ) и презумпции невиновности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 НК РФ).

В этой связи можно утверждать, что понятие «добросовестность налогоплательщика» не является презумпцией как таковой, а скорее юридической фикцией.

Слово «фикция» означает выдумку, вымысел, а также прием, заключающийся в том, что действительность подводится под какую-либо условную формулу. Юридическая фикция - правовой прием, позволяющий регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле, т. е. применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии. Если это утверждение является верным, то применение юридических фикций для регулирования административных правоотношений является недопустимым.

Налоговый кодекс РФ, как и все административное законодательство, построен по разрешительному принципу: следует делать только то, что прямо указано в законе. При этом НК РФ не допускает возможности налого-

плательщику воспрепятствовать налоговому контролю : в этом случае налоговый орган прибегает к принудительным способам получения возможных доказательств налогового правонарушения и вправе применить расчетный способ определения налоговой недоимки (п. 7 ст. 31 НК РФ). Однако ни НК РФ , ни АПК РФ не содержат специальных процедур для установления добросовестности налогоплательщика. На практике она устанавливается при помощи опровержения юридической фикции «добросовестность налогоплательщика».

По мнению П.А. Гаврилова, механизмом, способным решить проблему ухода от уплаты налогов, « стала добросовестность ( недобросовестность ), подменившая собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными». <sup>10</sup> Представляется, что для ряда налоговых органов и судов именно это обстоятельство сделало использование юридической фикции «недобросовестность» наиболее привлекательным, ибо она освобождает от доказывания неправомерности поведения налогоплательщика. Однако в этом случае применение к налогоплательщику каких-либо санкций за нарушение юридической фикции « добросовестность » будет фиктивным (необоснованным и незаконным), поощряющим некомпетентность, недобросовестность и произвол налоговых органов при осуществлении ими контрольных налоговых мероприятий.

П. А. Гаврилов утверждает, что недобросовестность не является разновидностью правонарушения и не влечет каких-либо санкций . В отношении недобросовестного налогоплательщика просто не реализуется гарантированность права со стороны государства . С таким утверждением нельзя согласиться, поскольку государственный орган, лишаящий любое лицо (в том числе правонарушителя) его субъективных прав не на основании закона, сам оказывается правонарушителем. Для суда это означает, что он становится не вершителем правосудия, а соучастником расправы, самосуда и беззакония.

## **1.2 Понятие «добросовестный налогоплательщик»**

---

<sup>10</sup> Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 9. С. 11 - 15.

В Конституции РФ закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57)<sup>11</sup>, что предопределяет их уплату с соблюдением законодательных процедур, в противном случае взимание налогов рассматривается как произвол и ограничение права собственности граждан<sup>12</sup>.

Обязанность по уплате налогов в качестве безусловного требования государства подтвердил и Конституционный Суд РФ, обратив внимание на ее публично-правовой характер<sup>13</sup>. Это основано на Конвенции о защите прав человека и основных свобод<sup>14</sup>, Протокол № 1 к которой от 20 марта 1952 г. в ст закрепляет: «Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов».

Налоговые правоотношения - это «урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления, введения в действие и взимания налогов с физических лиц и организаций»<sup>15</sup>. Их содержание указывает, что в них прежде всего реализуются публичные интересы, и есть безусловная, не обеспеченная встречным обяза-

---

<sup>11</sup> Конституция РФ, принятая всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

<sup>12</sup> Попов В.В., Тришина Е.Г. Об особенностях налогово-контрольных мероприятий в рамках защиты интересов публичных образований в сфере налогообложения // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2014. № 2 (97). С. 233.

<sup>13</sup> Попов В.В. Принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных участников отношений в сфере налогообложения в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Налоги. 2011. № 5. С. 3.

<sup>14</sup> Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Заключена в г. Риме 04.11.1950) (с изм. от 13.05.2004) (вместе с «Протоколом [№ 1]» (Подписан в г. Париже 20.03.1952), «Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней» (Подписан в г. Страсбурге 16.09.1963), «Протоколом № 7» (Подписан в г. Страсбурге 22.11.1984)) // Собрание Законодательства РФ. 2001. № 2.

<sup>15</sup> Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Норма, 2005. С. 254.

тельством обязанность налогоплательщиков уплатить налог. При этом интересы публичных территориальных образований - собрать больше налоговых платежей, в том числе за счет снижения возможностей налогоплательщиков минимизировать налоги. Интересы последних связаны с уменьшением налогового бремени посредством оптимизации порядка уплаты через использование как разрешенных, так и запрещенных законодательством о налогах и сборах способов.

Объединяющим признаком для нарушений налогового законодательства является объект их посягательства - отношения, складывающиеся в процессе налогообложения.<sup>16</sup> Как указывает И.Н. Сенякин, налоговые потери для Российской Федерации из-за ухода налогоплательщиков в теньную экономику могут превышать доходы от введения новых налогов, увеличения их ставок, отмены налоговых льгот, что делает актуальным вопрос о злоупотреблении правом.<sup>17</sup>

Существуют различные основания уклонения от уплаты налогов. Одни специалисты указывают экономические, социально-политические, этические (психологические) и фискально-технические.<sup>18</sup> Другими учеными называются социально-экономические, неэффективное использование Российским государством функций налогов, технические, правовые, цивилистические, организационные<sup>19</sup>. В качестве общих причин можно назвать нестабильность и пробельность законодательства о налогах и сборах, правовую незащищенность налогоплательщиков, их высокое налоговое бремя, трудоемкость бухгалтерского и налогового учета; неотработанность механизма налогового

---

<sup>16</sup> Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И.И. Кучерова. М.: АО «ЦентрЮрИнфоР», 2001. С. 146.

<sup>17</sup> Сенякин И.Н. Федерализм как принцип российского законодательства / ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. С. 32 - 36.

<sup>18</sup> Порошкова Т.А. Меры и способы защиты публичных интересов в налоговых правоотношениях // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 4. С.12.

<sup>19</sup> Шередеко Е.В., Сими́на В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 12 - 19.

контроля, низкую налогово-правовую культуру и ряд других.<sup>20</sup>

Данные основания тесно связаны с таким правовым явлением в сфере налогообложения, как добросовестность налогоплательщика, на которое обратил внимание Конституционный Суд РФ еще в 1998 г. применительно к исполнению обязанности по уплате налогов через банки.

Понятие «добросовестный налогоплательщик» Конституционный Суд впервые использовал в своем Постановлении от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>21</sup>.

Понятие «недобросовестный налогоплательщик» появилось позже - в Определении от 25.07.2001 № 138-О, которое Конституционный Суд вынужден был принять, чтобы разъяснить Постановление № 24-П.

Оба этих судебных акта были вынесены Конституционным Судом по делам, связанным с перечислением налоговых платежей через «проблемные» банки.

Вопрос, вставший тогда перед Конституционным Судом, заключался в том, что Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (действовавший в тот период времени) никак не определял момент исполнения обязанности по уплате налога. Он лишь устанавливал, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога (п. 3 ст. 11 Закона № 2118-1).

В ту пору налоговые органы и арбитражные суды исходили из того, что моментом исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога следовало считать момент поступления денежных средств в бюджет. Соответственно, с тех налогоплательщиков, чьи налоговые платежи до бюджета не доходили, налоговики безжалостно списывали недоимки. При этом причины непоступления налогов в бюджет их особо не волновали.

---

<sup>20</sup> Жестков И.А., Соколова А.А. Отдельные проблемы сосуществования бухгалтерского и налогового учетов // *Налоги*. 2016. № 2. С. 14 - 16.

<sup>21</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 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» // *Российская газета*. 1998. № 199.

Однако в ряде случаев причиной непоступления средств в бюджет были финансовые проблемы банков, а не налогоплательщиков. У отдельных банков, особенно в период кризиса 1998 г., попросту отсутствовали средства на корреспондентских счетах, необходимые для проведения платежей. Тогда же эти банки и получили неофициальный статус «проблемных».

В то время налогоплательщики все чаще стали попадать в ситуации, когда списанные с их расчетного счета деньги в бюджет не поступали, и налоговая инспекция проводила повторное списание налогов с их банковских счетов.

Именно в такой ситуации оказались две организации - АО «Кондопожский комбинат хлебопродуктов» и НИЦИАМТ. Они своевременно представили в обслуживающие их коммерческие банки платежные поручения на уплату налогов. 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. Организации, посчитав, что они фактически дважды заплатили налоги, обратились в Конституционный Суд с заявлением о проверке конституционности положений п. 3 ст. 11 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Рассмотрев заявление налогоплательщиков, Конституционный Суд РФ признал не соответствующей Конституции РФ сложившуюся практику и разъяснил, что 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.

Кроме того, в Постановлении № 24-П суд указал, что «... повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности».

Так в судебной практике появилось понятие «добросовестный налогоплательщик».

К сожалению, в своем решении Конституционный Суд не разъяснил,

какого налогоплательщика следует считать добросовестным, какими признаками обладает такой налогоплательщик и чем он отличается от иных (недобросовестных) налогоплательщиков.

Несмотря на это, термин «добросовестность» сразу получил широкое распространение на практике.

1 января 1999 г. вступила в силу ст. 45 НК РФ, которая закрепила в Налоговом кодексе выводы, сделанные Конституционным Судом в Постановлении № 24-П.

Она установила, что «обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика».

Понятие «добросовестный налогоплательщик» неизбежно повлекло за собой появление понятия «недобросовестный налогоплательщик».

Итак, первый и главный признак - это несоблюдение налогоплательщиком баланса частных и публичных интересов. При заключении договоров налогоплательщикам необходимо учитывать фискальные интересы государства. Иными словами, главной задачей бизнеса должна стать уплата налогов, а не получение прибыли.

Второй критерий: недобросовестной считается деятельность налогоплательщика, операции которого осуществляются только в целях налоговой экономии. Налоговые органы имеют право одним росчерком пера перечеркнуть сделку, указав, что они не видят ее экономической цели и, следовательно, она направлена, например, на уклонение от уплаты налогов.

Третьим признаком недобросовестности налогоплательщика фискальные органы считают сомнительную прибыльность операции. Компании должны доказать рентабельность сделки. Однако понятие самой рентабельности в Налоговом кодексе отсутствует.

Несоблюдение принципа разумности и осмотрительности при выборе контрагента также грозит компании неприятностями в отношениях с налого-

виками. Например, в качестве доказательства налоговики могут представить документы встречной проверки, где уже установлено, что контрагентом компании оказалась фирма-однодневка, не сдающая бухгалтерскую отчетность. Поэтому предприятиям лучше заранее получать максимум информации о компании-партнере - например, запросить ее бухгалтерскую отчетность, учредительные документы, а еще лучше получить в налоговом органе сведения об этой фирме, в частности о сроке ее регистрации и времени существования.

Отсутствие реальных, понесенных налогоплательщиком затрат и реальной поставки товара также приведет к тому, что компании придется доказывать свою добросовестность в арбитраже. Как и случаи расчета с поставщиками денежными средствами сомнительного происхождения. К сомнительным налоговики относят, например, заемные денежные средства, ссылаясь на позицию Конституционного суда, сформулированную в определении №169-О, который предписал отказывать налогоплательщикам в возмещении НДС, если они рассчитались за товар заемными деньгами.

Именно такой, вышеуказанный подход налоговых органов к предпринимателям и вынуждает их, призывая на помощь депутатов и юристов, настаивать на четком описании в Налоговом кодексе понятия добросовестности налогоплательщика.

Понятия «добросовестный налогоплательщик» и «недобросовестный налогоплательщик» нельзя встретить ни в Налоговом кодексе РФ, ни в другом федеральном законе о налогах и сборах.

В мае 2014 г. Председатель Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам А. Макаров вносил на рассмотрение законопроект о дополнении Налогового кодекса РФ ст., в которой предлагал определить понятия добросовестного поведения налогоплательщика (как надлежащее исполнение им своих обязанностей при условии, что налоговый орган не установил факта недобросовестности); недобросовестного поведения (исходя из фактической цели проводимой хозяйственной операции: уклонения от уплаты налогов или неправомерного получения права на их возмещение); последствия зло-

употребления правом (фискальный орган вправе пересчитать сумму налога так, если бы злоупотребления не было ); последствия нарушения обязанностей контрагентом налогоплательщика ( налоговые органы могут отказать последнему в признании расходов и применении вычетов по сделке , если докажут, что он знал о невозможности исполнения контрагентом своих обязательств).<sup>22</sup> Однако до настоящего времени предложения не нашли законодательного закрепления, что порождает противоречивую судебную практику рассмотрения подобных споров и необходимость дальнейшего обращения к разъяснениям высших судебных инстанций.

Между тем определение добросовестности налогоплательщика федеральным законодателем могло бы послужить стабилизации нормативно-правового регулирования сферы налогообложения<sup>23</sup>; снижению количества правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов, формированию единой практики решения судами споров , касающихся вопросов добросовестности действий налогоплательщиков; обеспечению своевременности и полноты внесения налогов в бюджетную систему страны.

---

<sup>22</sup> Горовцова М. Можно ли спать спокойно? Еще раз о добросовестности налогоплательщика. URL: <http://www.garant.ru/article/554794/>.

<sup>23</sup> Землянская Н.И. Некоторые теоретические и законодательные аспекты финансово-правовой политики Российского государства // Налоги. 2016. № 2. С. 17 - 21.

## 2 ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ

### 2.1 Понятие и содержание злоупотребление правом в сфере налогообложения

Проблема злоупотребления правом в настоящее время проходит фазу активного научного обсуждения и анализа, что предопределено неоднозначностью влияния данной конструкции на многие социальные и правовые процессы в обществе. Как отмечает В.И. Крусс, нельзя исключить того, что социальные деформации, порождаемые глобальным ростом практик злоупотребления правом, будут причислены к разряду наиболее угрожающих вызовов XXI в., способных породить и юридически неразрешимые конфликты<sup>24</sup>.

Являясь атрибутивным элементом в первую очередь цивилистических научных изысканий, рассматриваемая правовая конструкция в настоящее время, приобретая универсально комплексный характер, находится в зоне пристального исследовательского внимания многих правовых наук, в том числе и налоговой.

Отношения в сфере налогообложения являются одними из наиболее сложных и конфликтных, что во многом обусловлено доминантным усмотрением контролирующих органов в совершении налогоплательщиками недобросовестных действий, теоретико-методологическая (а в некоторых случаях прикладная) квалификация которых осуществляется в рамках такого правового феномена, как «злоупотребление правом».

Одним из первых законодательных актов, в которых была сделана попытка отразить юридическую конструкцию злоупотребления правом в виде решения вопроса о пределах осуществления субъективных прав и недопустимости злоупотребления ими, является французская Декларация прав человека и гражданина 1789 г., в ст. 4 которой установлено, что свобода состоит в возможности делать все, что не наносит вреда другому. Таким образом, осуществление естественных прав каждого человека ограничено лишь теми пределами, которые обеспечивают другим членам общества пользование

---

<sup>24</sup> Крусс В.И. Теория конституционного правопользования. М.: Норма, 2007. С. 618 - 619.

теми же правами.

В дальнейшем аналогичные правила были предусмотрены в ч Всеобщей декларации прав человека 1948 г.<sup>25</sup>, в которой отмечается, что при осуществлении прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе.

Несмотря на то, что злоупотребление правом встречается в различных отраслях права, наибольший вклад в развитие рассматриваемой проблемы внесла цивилистика. Можно констатировать, что в гражданском праве сложилась научная доктрина злоупотребления правом, ценностными элементами которой, в частности, являются: терминологическая определенность данного феномена<sup>26</sup>; установление пределов субъективных гражданских прав в контексте анализа с позиций целевых прав-обязанностей<sup>27</sup>; рассмотрение злоупотребления правом как отраслевого (гражданско-правового) института<sup>28</sup>.

С институтом злоупотребления правом тесно связаны вопрос о добросовестности налогоплательщика и квалификации сделок как притворных и мнимых, а также проблема недействительности сделок в налоговых правоотношениях. Однако возникает вопрос: такое злоупотребление носит характер гражданско-правового или речь идет о злоупотреблении правом именно в налоговых отношениях? Как мы уже говорили выше, российском законодательстве термин «злоупотребление правом» закреплен в ст ГК РФ, в соответствии с которой не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона

---

<sup>25</sup> Всеобщая декларация прав человека: принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948 // Российская газета. 1965. № 67.

<sup>26</sup> Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2001. С. 63.

<sup>27</sup> Емельянов В.И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. М.: Лекс-Книга, 2002. С. 39 - 45.

<sup>28</sup> Поротикова О.А. Проблемы злоупотребления субъективным гражданским правом. 2-е изд., испр. и доп. М.: Волтерс Клувер, 2008. 280 с.

с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом).

В налоговом законодательстве аналогичное или сходное понятие отсутствует.

Ключевым моментом в развитии категории злоупотребления правом со стороны налогоплательщика стало именно отсутствие ее четкого, ясного и понятного для каждого содержания. В итоге восприятие того или иного поведения налогоплательщика в качестве злоупотребления в любой ситуации во многом зависело от мнения судьи<sup>29</sup>, т. е. превратилось в оценочную категорию. Следствием такой неопределенности, незакрепленности соответствующих дефиниций в налоговом законодательстве стало множество обращений налогоплательщиков в Минфин России и ФНС России с просьбой определить исчерпывающий перечень действий, которые должен совершить налогоплательщик, чтобы его не посчитали злоупотребляющим своими правами.

Судебная практика, как отмечает А. Д. Шелкунов, вместо того чтобы выстроить логическую связь между гражданскими и налоговыми правовыми категориями, фактически допустила существенный разрыв в их системном восприятии, подчинив налоговый закон абстрактным экономическим категориям и сконцентрировав его понимание лишь на допускающей слишком неоднозначное толкование экономической составляющей налогообложения. В результате развилась система не имеющих заранее установленного четкого определения экономических категорий, рожденная арбитражной практикой, которая вносит существенную неопределенность в механизм налогообложения и создает глубокий разрыв в выстраивании соотношения регулирования отношений в рамках гражданского оборота и взимания налоговых изъятий с его участников. Отсутствует четкая определенность того, как соотносятся эти категории при их использовании при разрешении налоговых споров с

---

<sup>29</sup> Шелкунов А.Д. Категория злоупотребления налогоплательщика в российской арбитражной практике и практике Суда ЕС // Право и экономика. 2010. № 11. С. 70.

понятийным аппаратом гражданского права . Например, как пишет А .Д. Шелкунов, из анализа использования судами термина «сделка» при формулировании позиций, касающихся определения злоупотребления налогоплательщика, следует, что не складывается какого-либо четкого и логичного представления о его соотношении с понятиями «хозяйственная операция», «деловая цель» и т.д.

В отношении доктринального толкования понятия злоупотребления правом в налоговой сфере ученые - представители финансового права придерживаются двух противоположных точек зрения . Одни считают, что эта категория заимствована из области цивилистики или, по крайней мере, имеет частноправовое происхождение, что подчеркивает тесную взаимосвязь частных и публичных интересов в сфере налогообложения. По мнению других, нельзя использовать данную категорию в налоговых отношениях.

В целях уяснения сущности злоупотребления правом в налоговой сфере необходимо более подробно остановиться на следующих мнениях.

Как считает И.А. Кривошеев, в силу значительной взаимозависимости с гражданским правом налоговое право реципирует понятия злоупотребления и недобросовестности из ГК РФ, в частности из ст. 10. По его словам, на сегодняшний день нельзя говорить о решенности вопроса законности и возможности практического применения определений злоупотребления и недобросовестности в налоговом праве . Не соглашаясь с мнением, что злоупотребление правом, являясь одной из форм обхода закона, не нуждается в легальном определении, поскольку не имеет практического смысла, И.А. Кривошеев делает вывод: злоупотребление правом предполагает действия в рамках такого права, но в противных закону целях. Кроме того, обход закона подразумевает выход за пределы предоставленных правомочий. Значит, понятие « обход закона» можно отождествить с понятием « незаконность действий», и как раз законное разграничение данных нетождественных понятий во многом позволит закрыть имеющиеся пробелы в законодательстве и

правоприменительной практике<sup>30</sup>.

Исходя из этого, И.А. Кривошеев предлагает следующее определение понятия злоупотребления правом в налоговых отношениях: это правовое поведение, которое противоречит законным целям и реальному назначению такого правового поведения, облеченное в такую форму реализации субъектом своего права, при которой субъект использует действующее законодательство и тем самым расширяет свои интересы. Опираясь на сформулированную дефиницию, этот автор выделяет важнейшие признаки, характеризующие понятие злоупотребления в налоговом праве:

- наличие закона;
- наличие субъекта права;
- наличие права, предусмотренного законом;
- реализация субъектом своего права;
- незаконность или необоснованность цели, на достижение которой направлена реализация права;
- недобросовестность;
- расширение своих интересов субъектом права за пределы законных.

Д.В. Винницкий придерживается позиции, в соответствии с которой возможно применение конструкции злоупотребления со стороны налогоплательщика при определении его недобросовестности. Для этого необходимо уточнить, можно ли считать понятие, закрепленное в ст. ГК РФ, межотраслевым или речь идет только о злоупотреблении субъективными гражданскими правами. Он выделяет два типа злоупотребления правами со стороны налогоплательщиков:

1) злоупотребление субъективными правами, вытекающими из положений частного права;

2) злоупотребление собственно субъективными налоговыми правами. Отмечается, что на практике судам приходится сталкиваться в основном именно с

---

<sup>30</sup> Кривошеев И.А. Злоупотребление в налоговом праве и соотношение с понятием недобросовестности // Финансовое право. 2010. № 2. С.67.

первым типом. Д.В. Винницкий предлагает рассмотреть вопрос о дополнении ст НК РФ следующими положениями : обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов нельзя обойти при помощи злоупотребления правом; законодательство о налогах и сборах основывается на предположении добросовестности налогоплательщиков (плательщиков сборов)<sup>31</sup>.

Д.В. Винницкий говорит о необходимости учета одновременного наличия следующих обстоятельств для установления злоупотреблений в действиях налогоплательщика:

1) действие, квалифицируемое как злоупотребление, должно заключаться в создании юридических конструкций, не соответствующих действительности (фиктивная юридическая конструкция), т .е. их экономическому и юридическому содержанию;

2) действие, квалифицируемое как злоупотребление, ведет к полному или частичному освобождению от уплаты налога, и такое освобождение не могло бы иметь место, если бы налогоплательщиком не была создана фиктивная юридическая конструкция;

3) фиктивной юридической конструкцией могут быть признаны гражданско-правовые сделки (цепочки сделок), создание юридических лиц (групп юридических лиц) исключительно в целях предотвращения возникновения налоговой обязанности или сокращения ее объема при отсутствии на то законных оснований;

4) заключение соответствующих гражданско-правовых сделок (цепочек сделок), создание юридических лиц (групп юридических лиц) не имеет иной (неналоговой) разумной экономической, социальной или другой цели, кроме как не предусмотренное законом сокращение налогового бремени налогоплательщика.

Вместе с тем, по его мнению , это общее определение злоупотребления правом в сфере налогообложения должно выполнять прежде всего ориенти-

---

<sup>31</sup> Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С.19.

рующую и информационную роль в отношении как налогоплательщиков, так и налоговых органов. Данное понятие не может и не должно подменять оценку и применение конкретных норм и положений, регламентирующих спорное отношение<sup>32</sup>.

В литературе встречается и иное представление о составляющих категории злоупотребления правом в налоговых правоотношениях. Например, Н.А. Фомина к ним относит:

- 1) закрепление в законе субъективного права (наличие управомочивающей нормы);
- 2) реальную возможность реализации субъективного права;
- 3) реализацию субъективного права на практике;
- 4) причинение субъектом в результате реализации права вреда общественным отношениям;
- 5) тот факт, что субъект поступает недобросовестно.

В результате обосновывается вывод о том, что злоупотребление правом не является особым видом правового поведения, а представляет собой такую форму реализации субъективного права в противоречии с его назначением, при которой субъект, используя управомочивающие нормы, ущемляет интересы других лиц<sup>33</sup>. По мысли Н. А. Фоминой, к налоговым правоотношениям допустимо применение существующих гражданско-правовых подходов к пониманию злоупотребления правами, однако необходимо учитывать следующие особенности:

- злоупотребление правом в рамках налоговых правоотношений возможно только при реализации прав, установленных законодательством о налогах и сборах (злоупотребление правами, установленными нормативными актами иных отраслей права, свидетельствует о проявлении злоупотребления именно в рамках, соответствующих этим отраслям правоотношений);

---

<sup>32</sup> Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С.20.

<sup>33</sup> Фомина Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: Автореф. дис.канд. юрид. наук. М., 2009. С. 23.

- факт законодательного закрепления субъективных прав участников налоговых правоотношений позволяет утверждать возможность злоупотребления со стороны любого из участников таких правоотношений (а не только со стороны налогоплательщика);

- бесспорность факта злоупотребления правом в налоговых правоотношениях возможна только на основании судебного акта, установившего правовую оценку соответствующих действий (бездействий) того или иного участника налоговых правоотношений, в том числе с точки зрения его субъективного отношения к таким действиям. В целях правоприменения, помимо констатации факта злоупотребления, необходимо описать в судебном акте неблагоприятные налоговые последствия такого злоупотребления, служащие для суда основанием для обязания «виновника» совершить «правовосстановительные» действия.

Д. М. Щекин высказал такое мнение: «недобросовестные» налогоплательщики фактически совершают сделки в обход налогового закона, что имеет в своем основании понятие «злоупотребление гражданскими правами»<sup>34</sup>. Как считает ученый, в этом случае следует применять концепцию «деловой цели» в узком смысле, т. е. оценивать сделку с той позиции, что ее единственной и исключительной целью является получение налоговой выгоды и деловая, хозяйственная цель при этом отсутствует полностью. Только в таком виде эта концепция может быть согласована с положениями гражданского законодательства. Если деятельность направлена на получение прибыли не от использования имущества, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, а от совершения каких-либо действий в налоговых правоотношениях, например на получение прибыли за счет возмещения НДС из бюджета, то такая деятельность в соответствии с положениями ГК РФ не может быть признана предпринимательской. Если при осуществлении гражданских прав лицо не преследует никакого гражданско-правового или хозяйственного интереса, а использует гражданские права только как видимость для реализации интереса в

---

<sup>34</sup> Щекин Д.М. Налоговые последствия недействительных сделок. М.: МЦФЭР, 2004. С. 124.

сфере налоговых правоотношений, то возникает вопрос: имеет ли место подлинная реализация гражданских прав? Д.М. Щекиным делается вывод, что в данном случае только полное отсутствие хозяйственного интереса при осуществлении гражданских прав придает ту степень искусственности действиям налогоплательщика, которая позволяет не считаться в сфере налогообложения с такими сделками или хозяйственными операциями налогоплательщика.

Не все специалисты в сфере налогообложения связывают понятие недобросовестности налогоплательщика со злоупотреблением правом. Так, К.А. Сасов пишет, что примеры недобросовестности налогоплательщиков, встречающиеся в судебной практике, указывают на то, что это не злоупотребление правом, а явное нарушение права: правонарушение либо преступление<sup>35</sup>. Мнения о невозможности применения цивилистической категории добросовестности и злоупотребления правом в налоговых отношениях придерживается и М.В. Корнаухов, потому что недобросовестность налогоплательщика создает не злоупотребления гражданским правом, а проблему устранения последствий такой недобросовестности особыми средствами налогового права<sup>36</sup>.

В качестве основного аргумента противники применения конструкции злоупотребления правом в гражданско-правовом смысле в налоговой сфере приводят следующее обоснование. Сущностный момент в злоупотреблении правом - это его реализация в противоречии с интересами другого лица (в сфере налогообложения таковым является государство), притом что право, которым злоупотребляют, предоставлено управомоченному субъекту для защиты таких интересов. Назначение гражданских прав состоит именно в удовлетворении частного интереса, который объективно направлен на сохранение собственности и, соответственно, минимизацию налоговых платежей. Поэтому сложившуюся практику применения частноправового по своему характеру

---

<sup>35</sup> Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М., 2006. С. 179.

<sup>36</sup> Корнаухов М.В. К вопросу о месте категории «недобросовестность» в налоговом праве // Арбитражные споры. 2005. № 1. С.16.

института злоупотребления правом к налоговым отношениям следует признать противоречащей природе указанных отношений как публично-правовых, хотя можно считать и целесообразной в сложившейся ситуации наличия пробелов в налоговом праве<sup>37</sup>.

Некоторые считают, что понятие злоупотребления правом не является исключительно гражданско-правовым и поэтому должно быть включено в виде отдельной нормы в НК РФ. Например, по мнению Э.Н. Нагорной, недобросовестность участников гражданских правоотношений в соответствии с п. 1 ГК РФ (в действующей редакции - п. 1 ГК РФ) является признаком злоупотребления правом, а поскольку недопущение злоупотребления правом выступает общеправовым принципом, в данном случае следует признать необходимость использования аналогии закона и применять в налоговых правоотношениях критерии злоупотребления правом, установленные ст. 10 ГК РФ, так как в налоговом законодательстве такая дефиниция отсутствует. По ее мнению, включение в налоговое законодательство понятий недобросовестного налогоплательщика и злоупотребления им налоговым правом в целях соблюдения баланса частного и публичного интересов представляется неизбежным<sup>38</sup>.

С.В. Овсянников выступает против сведения проблемы добросовестности в налоговом праве к вопросу о злоупотреблении субъективными правами. Он также не поддерживает использование в налоговом праве категории злоупотребления правом, расценивая ее как лишнюю теоретических оснований саму конструкцию «злоупотребления правами в сфере исполнения налоговой обязанности», поскольку считает недопустимым распространение на сферу налогового права цивилистической концепции недобросовестности с лежащей в ее основе идеей злоупотребления правом в силу отсутствия равенства сторон в налоговых отношениях. С.В. Овсянников утверждает, что для борьбы с недобросовестным поведением должны использоваться возможности гражданского права, потому что те обстоятельства, которые в настоящее время

---

<sup>37</sup> Месропян Ю.Г. К вопросу о соотношении принципа добросовестности и злоупотребления правом в налоговой сфере // Финансовое право. 2008. № 5. С.11.

<sup>38</sup> Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2009. С.22.

оцениваются на практике с позиции добросовестности налогоплательщика, вполне успешно можно квалифицировать как злоупотребление правом гражданским. Ведь в таких случаях речь, как правило, идет о действиях граждан и организаций в сфере гражданского имущественного оборота (осуществление расчетов, оформление и оплата векселей, приобретение и поставка товаров и т.п.). В связи с этим целесообразно более глубоко разрабатывать понятие злоупотребления субъективным правом в цивилистике с учетом распространенности в современной практике одного из его проявлений - необоснованного получения налоговых выгод и преимуществ<sup>39</sup>.

Представляется допустимым говорить о том, что существование в гражданском праве (равно как и в иных отраслях) института злоупотребления правом возможно и целесообразно (а право как регулятивный инструмент в обязательном порядке основывается на требованиях целесообразности) только тогда, когда злоупотребление правом как деяние отличается от такого деяния, как правонарушение. Это отличие, собственно, и было основным узловым моментом теоретических споров вокруг категории злоупотребления правом.

## **2.2 Проблемы института добросовестности налогоплательщика и злоупотребления правом в сфере налогообложения**

Любое государство заинтересовано в максимальном наполнении казны, активно используя при этом фискальную функцию налоговых платежей. Вместе с тем каждый хозяйствующий субъект стремится к рационализации своей предпринимательской деятельности, в том числе путем минимизации налоговых обязательств перед государством. Реализация данных, противоположно направленных интересов должна осуществляться исключительно в рамках закона. Российская Федерация в лице Президента, а ныне Председателя Правительства В. В. Путина неоднократно подтверждала свою позицию по данному вопросу, провозглашая приоритет законности в деятельности нало-

---

<sup>39</sup> Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах: Комментарий к Постановлениям Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08 и от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 / Вестник экономического правосудия РФ. (0869-7426). Редакция журнала «Закон» (Москва). 2008. С. 109.

говых органов в качестве основного ориентира в реформировании налоговой сферы.

Баланс интересов государства и частного субъекта находится на границе законодательно определенного предела свободы предпринимательской деятельности, базирующегося на конституционных принципах, которые зачастую сформулированы слишком широко, абстрактно.

В правоприменительной деятельности сложились различные критерии оценки должного поведения субъектов предпринимательской деятельности - не нарушать законодательные нормы (в том числе при уменьшении налоговых обязательств посредством гражданско-правовых средств) и не нарушать правовой режим, вытекающий из общих конституционных и отраслевых принципов (принципов права). Предприниматель, по сути, обязан действовать исключительно в русле так называемого принципа добросовестности. Если в процессе хозяйственной деятельности предприниматель этот принцип нарушает, то в данном случае мы имеем дело со злоупотреблением правом со стороны налогоплательщика.

При этом, как мы уже говорили, налоговое законодательство понятия «добросовестность» и «злоупотребление правом» в качестве необходимых критериев для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует, что, кстати, и является корневым истоком обозначенной проблемы. Таким образом, в настоящее время наиболее актуальным становится вопрос налоговой оптимизации с присущими ему проблемами добросовестности налогоплательщика и злоупотребления правом.

Одним из важных критериев, определяющих пределы осуществления гражданских прав, является требование осуществления этих прав в соответствии с их назначением. Под назначением права понимаются те цели, ради достижения которых субъективные права предоставляются участникам гражданских правоотношений. Следовательно, сущностный момент в злоупотреблении правом - его реализация в противоречии с интересами другого лица (в сфере налогообложения - государства), при том что право предоставлено

управомоченному субъекту для защиты интересов этого другого лица . Поэтому, говоря о злоупотреблении правом в налоговом праве , необходимо определить должен ли субъект гражданского права, реализуя свои права , выяснять, не затронул ли он при этом интересов бюджета? Назначение гражданских прав состоит именно в удовлетворении частного интереса (ст. 1 Гражданского кодекса РФ ). При этом частный интерес всегда направлен на сохранение собственности и , соответственно, на минимизацию налоговых платежей.

В науке и судебной практике по-разному решается вопрос теоретического обоснования возможности применения в налоговых правоотношениях института добросовестности и злоупотребления правом . Различные точки зрения авторов нами приведены в предыдущих параграфах настоящей бакалаврской работы.

В мировой практике также нет однозначного решения этого вопроса.

Как замечает С .Д. Радченко , в соответствии с ч Конституции РФ осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Уплата налогов - это не право , а обязанность, злоупотребление которой не знают ни закон, ни правовая наука. Часть 3 ст. 17 Конституции РФ запрещает осуществление прав и свобод в нарушение других лиц. Неуплата налога нарушает исключительно права государства. Статья 17 Конституции РФ входит в главу, которая закрепляет права и свободы только человека и гражданина. Следовательно, делает вывод С.Д. Радченко, в этой норме под «другими лицами» понимаются физические и юридические ( как объединения граждан) лица, но не государство.

С данной позицией нельзя согласиться. В Конституции РФ (ст. 8) был закреплен принцип признания и равной защиты всех форм собственности: частной , равно как и публичной . Из этого следует, что ни одна из форм собственности не имеет преимуществ перед другой : юридическая природа права собственности не зависит от субъекта, им обладающего. Поэтому объем правомочий при таком праве у одного лица не может отличаться от объема

правомочий другого.

Таким образом, исходя из смысла ст Конституции РФ, следует, что частная собственность субъектов правоотношений (независимо - юридических, физических лиц или государства) равно гарантируется. Каждый собственник должен сам заботиться о преумножении и сохранности своей собственности. Поэтому не совсем логично выглядит идея о необходимости возложения на частного субъекта обязанности соизмерять свои действия с возможностью недополучения дохода государством в результате корректировки гражданско-правовых обязательств с целью уменьшения налогового бремени.

Следует также отметить ошибочность позиции некоторых авторов, указывающих на возможность признания сделки недействительной, если сделка заключена с целью налоговой минимизации и не преследует деловой цели, а также признать незаконной сложившуюся судебную практику по признанию таких сделок недействительными (которая, кстати сказать, весьма противоречива и разнообразна в части оснований для признания данных сделок недействительными).

Во-первых, поскольку, с одной стороны, в силу прямого указания ст ГК РФ целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, а не наполняемость бюджета, а с другой - уменьшение налоговых платежей необходимо ведет к увеличению прибыли, то следует признать, что любые гражданско-правовые сделки, преследующие цель снижения налогового бремени, направлены на достижение признанной законом цели. Говорить о том, что действия субъекта должны соответствовать публичному интересу, нельзя, так как такие действия должны соответствовать только закону (ч Конституции РФ), который и есть средство внешнего выражения публичного интереса<sup>40</sup>.

Во-вторых, судебные доктрины, применяемые в зарубежных странах («деловой цели», «сделки по шагам», «существа над формой»), при определенных условиях устраняют налоговые преимущества сделок, ориентированных на налоговую минимизацию, и прямо не направлены на

---

<sup>40</sup> Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 24.

разрушение их гражданско- правовой действительности. Недействительность сделок может наступать только по основаниям , предусмотренным ГК РФ, и мотивы налоговой оптимизации не могут служить основой для признания сделки недействительной. Однако определенные действия налогоплательщиков, считает Д. И. Щекин, все-таки могут привести к недействительности сделки , если они не только нарушают налоговое законодательство, но и одновременно являются мнимыми или притворными сделками<sup>41</sup>.

В то же время некоторые авторы, напротив, считают, что цель уклонения от уплаты налогов, безусловно , противоречит основам правопорядка и нравственности, следовательно , сделка, совершаемая хозяйствующим субъектом с целью уклониться от уплаты налогов, ничтожна (ст ГК РФ) в любых случаях.

Вместе с тем следует согласиться с мнением Д. И . Щекина и констатировать, что налоговое право , не разрушая действительность сделки, должно использовать свой собственный арсенал средств для борьбы с такими неприемлемыми для бюджета действиями налогоплательщиков.

В этой связи обозначенная проблема может иметь несколько вариантов своего разрешения:

- дополнение Налогового кодекса РФ положениями, подобными ст. 10 ГК РФ, о недопустимости злоупотребления налогоплательщиками своими правами, обусловив ее применение опровержением презумпции добросовестности налогоплательщика;

- совершенствование отдельных институтов налогового права с целью устранения последствий возможных недобросовестных действий с его стороны.

Кроме того, в качестве способа решения проблемы (но не устранения!) может использоваться процедура так называемого фискального рескрипта.

Однако в любом случае сложившуюся практику применения частного- правового по своему характеру института злоупотребления правом к налоговым отношениям следует признать противоречащей природе указанных

---

<sup>41</sup> Щекин Д.И. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 93.

отношений как публично-правовых, хотя и можно признать целесообразной в сложившейся ситуации наличия пробелов в налоговом праве.

На сегодняшний день Минфин РФ столкнулся с огромным количеством обращений от граждан, которые требуют четкого разъяснения понятия добросовестного налогоплательщика, а также полный перечень действий налогоплательщика, которые попадают под категорию «недобросовестный». В итоге сложившаяся современная российская арбитражная практика существует параллельно с нормами налогового кодекса и в некотором отрыве от них. Ярким примером, иллюстрирующим такой отрыв является позиция арбитражных судов, которые считают, что «формальное соблюдение требований ст. ст. 164, 165, 171, 172, 176 Налогового кодекса РФ не влечет безусловности возмещения налогоплательщику сумм налога на добавленную стоимость, если при исполнении налоговых обязанностей и реализации права на возмещение налоговых вычетов выявлена недобросовестность налогоплательщика».<sup>42</sup>

Сформировавшиеся тенденции применения категории злоупотребления налогоплательщика в РФ существенно отличаются от аналогичного применения в других странах, к примеру Европейского союза. В странах ЕС понятие злоупотребления налогоплательщика находится в неразрывной связи с законодательством, и не создано исключительно сложившейся судебной практикой. На мой взгляд, позиция суда Европейского союза является правильной, ведь, к примеру, правомерность получения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость не должна определяться целями налогоплательщика. Категории налога на добавленную стоимость являются объективными, и наличие всех признаков таких объективных понятий зависит наличие объекта налога на добавленную стоимость.

Кроме того, позиция суда ЕС состоит в том, что совершение экономических сделок с целью минимизации налогового бремени является разумным поведением субъекта экономической деятельности; суд не требует от

---

<sup>42</sup> Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 03.12.2015 № Ф10-4356/2015 // Архив Арбитражного суда Центрального округа, 2015.

налогоплательщика выбора той сделки, которая принесет больше налоговых поступлений. Поэтому плательщики налогов могут оптимально структурировать свою экономическую деятельность с целью минимизации налоговых отчислений.

В германском налоговом законодательстве, содержится, пожалуй, «самая сильная из законодательно установленных норм, направленных на борьбу с уходом от налогообложения». Действенность и высокая степень предсказуемости применения этой нормы обусловлены, в частности, ее активным применением на протяжении длительного периода.

Общая норма, направленная на борьбу с уходом от налогообложения, содержится в параграфе 42 Германского налогового кодекса. Этот параграф признает недействительными налоговые последствия любых юридических схем, которые представляют собой злоупотребление правом — *Rechtsmissbrauch*. Налогоплательщики не могут организовывать свои операции так, чтобы манипулировать их экономической сутью или исказить ее. Такое манипулирование или искажение является уходом от налогообложения и нейтрализуется доктриной злоупотребления правом или, применительно к налоговому праву, более специальной концепцией злоупотребления правовыми конструкциями — *Gestaltungsmisbrauch*.

Параграф 42 озаглавлен «Злоупотребление правовыми конструкциями». Он требует, чтобы налогоплательщик уплачивал налог в соответствии с истинной экономической сущностью операций, а не в соответствии с используемой для них искусственной формой. Согласно параграфу 42: налоговый закон не может быть обойден путем злоупотребления правовыми конструкциями; часть 1 подлежит применению, поскольку ее применение прямо не исключается законом.

В нашей стране категория «злоупотребления налогоплательщика» с момента своего появления не получила четкого и понятного каждому плательщику налога определения. В данную категорию можно включить такие понятия, как умышленное злоупотребление и злоупотребление по

неосторожности (то есть непринятие мер по «проверке «налогоплательщиком сторон, с которыми будет осуществляться сделка»).

В ЕС имеется четкое определение «злоупотребления налогоплательщика», которое имеет место быть тогда, когда существует сделка, на основании которой право на получение вычета должно возникать, но на самом деле, такая сделка не влечет объекта налога на добавленную стоимость, а преследует единственную цель - получение налогового преимущества (то есть, фактически создаются так называемые «схемы» возмещения налога на добавленную стоимость).

В Постановлении же ВАС № 53 от 12.10.2006 отмечается, что получение налоговой выгоды не может быть самостоятельной «деловой целью», и если оно таковой является, это ведет к признанию полученной налоговой выгоды необоснованной. То есть в России, независимо от того, что предприниматель, имея цель снизить свои налоговые издержки, заключит договоры, действительно преследуя цель наступления гражданско-правовых последствий, суд посчитает такие действия получением необоснованной налоговой выгоды. Суды в России указывают в своих решениях, что действия лица с намерением «минимизации» налоговых издержек (без выяснения его желания наступления или ненаступления гражданско-правовых последствий по совершенным для этого сделкам, наличия самого по себе объекта НДС) должны признаваться действиями, направленными на получение необоснованной налоговой выгоды<sup>43</sup>.

На наш взгляд, существующий в ЕС подход к категории злоупотребления налогоплательщика является правильным, и именно его следует внедрять в Российское налоговое законодательство, тогда приоритет будет отводиться нормам закона, а не сложившейся судебной практике. На сегодняшний же день мы имеем «разрыв» в выстраивании отношений, возникающих в рамках гражданского оборота и взимания налоговых издержек с его участников.

Также в настоящей бакалаврской работе хотелось бы остановиться на

---

<sup>43</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.11.2015 № А32-17322/2014 // Архив Арбитражного суда Северо-Кавказского округа, 2015.

причинах злоупотребления правами налоговыми органами. Одной из первых причин злоупотребления правом со стороны налоговых органов, является понимание налоговыми служащими своих должностных обязанностей как пополнение бюджета. Проверяющие изначально ставят перед собой только одну задачу – собрать максимальную сумму. Основной же целью деятельности налоговых органов должна быть цель обеспечения защиты прав налогоплательщиков. Результат работы налоговых органов не должен оцениваться по сумме доначисленных недоимок по итогам камеральных и выездных проверок. Критериями качественного исполнения обязанностей должностными лицами налоговых органов могут служить количество поступивших жалоб от налогоплательщиков, число отмененных решений налоговых органов. Также в литературе обращают внимание на наличие огромного количества неопубликованных внутриведомственных актов Минфина России, содержащих в себе многочисленные рекомендации по вопросам налогообложения, которые являются непосредственным руководством к действию для нижестоящих налоговых органов. При этом содержание таких актов может вызывать споры с налогоплательщиками . Однако, поскольку последние не знакомы с неопубликованной позицией налогового органа, они не могут обжаловать их. При этом при обжаловании суд будет руководствоваться только НК РФ. Сам факт того, что государственные органы не публикуют принятые ими документы , затрагивающие права налогоплательщиков, представляет собой серьезное злоупотребление. Ссылка на то, что акты не являются нормативно - правовыми, подлежащими опубликованию , несостоятельна. Внутренние письма, инструкции, указания и иные подобные документы содержат правила, которые обязательны для нижестоящих налоговых органов и в связи с этим становятся основанием для вполне конкретных действий в отношении налогоплательщиков. Значит, такие акты являются нормативными и могут стать предметом обжалования, что подтверждено в ряде решений как КС РФ, так и ВАС РФ.

Одной из главных причин, вызывающей многочисленные злоупотребление налоговыми органами предоставленными им правами, считается несо-

вершенство формулировок законодательства. Наличие в налоговом законодательстве нечетких и неконкретных норм, позволяет должностным лицам налоговых органов, с одной стороны, формально действовать в пределах своей компетенции, а с другой - расширительно толковать свои права. В качестве примера действий должностных лиц, как злоупотребляющих своими правами, можно привести нормы ст. 93 НК РФ, обязывающей налогоплательщика представить истребованные проверяющими документы в пятидневный срок без учета объема полученного запроса.

Таким образом, одной из существенных причин злоупотребления налоговыми органами правами является закрепление в законе абстрактных норм, тогда как налоговое законодательство предполагает императивность их формулировок. Абстрактная норма способствует злоупотреблению правом. В соответствии со ст. 93 НК РФ, в которой содержится конкретный пятидневный срок для представления документов по требованию налогового органа, налоговая инспекция может запросить огромный перечень информации и в случае неполучения ее в отведенные законом пять дней, инспекция получает право применить санкции. Очевидно, что выходом из складывающейся на практике ситуации было бы «смягчение» правила о сроке, позволяющее учитывать реально необходимое время для подготовки документов по требованию инспекции.

Также необходимо отметить, что очень сложно взыскать с налоговых органов реально причиненный ущерб, не говоря уже об упущенной выгоде, а раз - меры необоснованных недоимок и пеней могут привести к приостановлению деятельности субъектов хозяйствования. Статья 35 НК РФ, которой предусмотрена ответственность налоговых органов за причиненный вследствие их неправомерных действий (решений) вред, как справедливо отмечают в литературе, на практике не работает и не защищает интересы налогоплательщиков<sup>44</sup>. Между тем, действительно, взыскание хотя бы с одного налогового органа или должностного лица убытков, понесенных налогопла-

---

<sup>44</sup> Клюкович, З.А. Налог и налогообложение / З.А. Клюкович. – Ростов н/Д: Феникс, 2009. – 344 с.

тельщиком от злоупотребления властью, позволило бы коренным образом изменить ситуацию с соблюдением прав в налоговых отношениях.

В заключении хотелось бы отметить, что злоупотребление правом в налоговой сфере возможно не только со стороны налогоплательщика, но и со стороны налогового органа. Для защиты от злоупотребления правом необходимо дополнить НК РФ предписаниями, что злоупотребление правами налогоплательщика в виде недобросовестного осуществления своих прав или обхода предписаний налогового законодательства не допускается. Значение законодательного закрепления понятия злоупотребления правами в сфере налогообложения – это противодействие недобросовестности налогоплательщиков и, как следствие, увеличение объема отчислений в бюджет, защита прав добросовестных плательщиков налогов. Что касается злоупотребления правом налоговыми органами, то многих случаев злоупотребления правом можно было бы избежать при наличии в НК РФ более точных и корректных формулировок норм. Также налоговые органы должны нести материальную ответственность за вред, причиненный их действиями.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Любое государство заинтересовано в максимальном наполнении казны, активно используя при этом фискальную функцию налоговых платежей. Вместе с тем каждый хозяйствующий субъект стремится к рационализации своей предпринимательской деятельности, в том числе путем минимизации налоговых обязательств перед государством.

Баланс интересов государства и частного субъекта находится на границе законодательно определенного предела свободы предпринимательской деятельности, базирующегося на конституционных принципах, которые зачастую сформулированы слишком широко, абстрактно. В правоприменительной деятельности сложились различные критерии оценки должного поведения субъектов предпринимательской деятельности - не нарушать законодательные нормы (в том числе при уменьшении налоговых обязательств посредством гражданско-правовых средств) и не нарушать правовой режим, вытекающий из общих конституционных и отраслевых принципов (принципов права).

Налоговое законодательство понятия «добросовестность» и «злоупотребление правом» в качестве необходимых критериев для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует, что, кстати, и является корневым истоком обозначенной проблемы. Однако это не означает, что налоговое право безразлично к ней. Таким образом, в настоящее время наиболее актуальным становится вопрос налоговой оптимизации с присущими ему проблемами добросовестности налогоплательщика и злоупотребления правом.

Рассмотрев в настоящей работе категории «добросовестный налогоплательщик» и «злоупотребление правом в сфере налогообложения», мы приходим к следующим выводам:

1. Принцип добросовестности или принцип защиты добросовестного участника отношения имеет общеправовой характер и проявляет свое значение во многих отраслях российского права. Соответствующая проблематика находит

отражение и непосредственно в тексте ГК РФ . Так, в п. 2 ст. 6 ГК РФ отмечается, что при невозможности использования аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права ) и требований добросовестности, разумности и справедливости. Статья 10 ГК РФ устанавливает, что не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах. В случае несоблюдения этих требований суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права. В зависимости от добросовестности или недобросовестности действий участника гражданских отношений, во многих случаях в ГК РФ определяются правовые последствия соответствующих действий . В частности, на необходимость проверки добросовестности участника гражданских отношений указывают ст. 53, 157, 220, 234, 302–303, п. 3 ст. 602, ст. 662, п. 4 ст. 1103, п. 3 ст. 1109 ГК РФ. В статьях 602, 662 ГК РФ добросовестность и разумность непосредственно именуется принципами, которыми необходимо руководствоваться при разрешении конкретных спорных ситуаций.

2. Налоговое законодательство понятие «добросовестность» в качестве необходимого критерия для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует. Что же все -таки понимается под добросовестностью налогоплательщика? По нашему мнению, это любые действия налогоплательщика, произведенные согласно требованиями законодательства.

3. В мае 2014 г. Председатель Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам А. Макаров вносил на рассмотрение законопроект о дополнении Налогового кодекса РФ ст. 21.1, в которой предлагал определить понятия добросовестного поведения налогоплательщика (как надлежащее исполнение им своих обязанностей при условии, что налоговый орган не установил факта недобросовестности); недобросовестного поведения (исходя из фактической цели проводимой хозяйственной операции: уклонения от уплаты налогов или

неправомерного получения права на их возмещение ); последствия злоупотребления правом (фискальный орган вправе пересчитать сумму налога так, если бы злоупотребления не было); последствия нарушения обязанностей контрагентом налогоплательщика (налоговые органы могут отказать последнему в признании расходов и применении вычетов по сделке, если докажут, что он знал о невозможности исполнения контрагентом своих обязательств ). Однако до настоящего времени предложения не нашли законодательного закрепления, что порождает противоречивую судебную практику рассмотрения подобных споров и необходимость дальнейшего обращения к разъяснениям высших судебных инстанций.

Между тем определение добросовестности налогоплательщика федеральным законодателем могло бы послужить стабилизации нормативно - правового регулирования сферы налогообложения ; снижению количества правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов, формированию единой практики решения судами споров, касающихся вопросов добросовестности действий налогоплательщиков; обеспечению своевременности и полноты внесения налогов в бюджетную систему страны.

4. Отношения в сфере налогообложения являются одними из наиболее сложных и конфликтных, что во многом обусловлено доминантным усмотрением контролирующих органов в совершении налогоплательщиками недобросовестных действий , теоретико- методологическая (а в некоторых случаях прикладная) квалификация которых осуществляется в рамках такого правового феномена, как «злоупотребление правом».

С институтом злоупотребления правом тесно связаны вопрос о добросовестности налогоплательщика и квалификации сделок как притворных и мнимых, а также проблема недействительности сделок в налоговых правоотношениях. Как мы уже говорили выше, российском законодательстве термин «злоупотребление правом» закреплен в ст ГК РФ, в соответствии с которой не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу , действия в обход закона с

противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом).

В налоговом законодательстве аналогичное или сходное понятие отсутствует. В этой связи считаем необходимым дополнить Налоговый кодекс РФ положениями, подобным ст. 10 ГК РФ, о недопустимости злоупотребление налогоплательщиками своими правами, обусловив ее применение опровержением презумпция добросовестности налогоплательщика и закрепить понятие следующего содержания: «под злоупотреблением правом понимается совершение хозяйственных операций, совокупности сделок или действий (бездействия), основной целью которых является неисполнение (неполное исполнение) обязанности по уплате налогов и сборов, а также неправомерное получение права на возмещение (возврат, зачет) налогов и сборов».

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### I Правовые акты

1 Всеобщая декларация прав человека: принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948 // Российская газета. – 1965. – № 67.

2 Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Заключена в г. Риме 04.11.1950) (с изм. от 13.05.2004) (вместе с «Протоколом [№ 1]» (Подписан в г. Париже 20.03.1952), «Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней» (Подписан в г. Страсбурге 16.09.1963), «Протоколом № 7» (Подписан в г. Страсбурге 22.11.1984)) // Собрание Законодательства РФ. – 2001. – № 2.

3 Конституция РФ, принятая всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

4 Гражданский кодекс Российской Федерации ( часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // Российская газета. – 1994. – № 238-239.

5 Налоговый кодекс Российской Федерации ( часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Российская газета. – 1998. – № 148-149.

6 Налоговый кодекс Российской Федерации ( часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) // Собрание законодательства РФ. – №.32. – 2000. – ст. 3340.

### II Специальная литература

7 Винницкий, Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2003. – № 1. – С.45.

8 Вороной, В. Добросовестность как гражданско-правовая категория / В. Вороной // Законодательство. – 2002. – № 6. – ст.15.

9 Гаврилов, П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений / П.А. Гаврилов // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 9. – ст. 40.

10 Горовцова, М. Можно ли спать спокойно? Еще раз о добросовестности налогоплательщика / М. Гордцова. – [Электронный ресурс]. - Режим доступа:<http://www.pravo.gov.ru>, 20.04.2018.

11 Грибанов, В.П. Осуществление и защита гражданских прав. 2-е изд., стереотип. – М.: Статут, 2001. – 411 с.

12 Емельянов, В.И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами / В.И. Емельянов. – М.: Лекс-Книга, 2002. – С. 39 - 45.

13 Жестков, И.А., Соколова, А.А. Отдельные проблемы сосуществования бухгалтерского и налогового учетов / И.А. Жестков, А.А. Соколова // Налоги. – 2016. – № 2. – С 50.

14 Землянская Н.И. Некоторые теоретические и законодательные аспекты финансово-правовой политики Российского государства // Налоги. – 2016. – № 2. – С. 70.

15 Клюкович, З.А. Налоги и налогообложение / З.А. Клюкович. – Ростов н/Д: Феникс, 2009. – 344 с.

16 Корнаухов, М.В/ к «недобросовестность» в налоговом праве / М.В. Корнаухов // Арбитражные споры. – 2005. – № 1. – С.50.

17 Кривошеев, И.А. злоупотреблениеи соотношение с понятием недобросовестности / И.А. Кривошеев // Финансовое право. – 2010. – № 2. – С.105.

18 Крусс, В.И. Теория конституционного правопользования / В.И. Крусс. – М.: Норма, 2007. – 752 ст.

19 Кучеров, И.И., Судаков, О.Ю., Орешкин, И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. –М.: АО «ЦентрЮрИнфоР», 2001. – 215 ст.

20 Месропян, Ю.Г. К добросовестности и злоупотребления правом в налоговой сфере / Ю.Г. Месропян // Финансовое право. – 2008. – № 5. – ст.40.

21 Нагорная, Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде / Э.Н.

Нагорная. – М., 2009. – ст.22.

22 Овсянников, С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах: Комментарий к Постановлениям Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08 и от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 / С.В. Овсянников. – Редакция журнала «Закон» (Москва). – 2008. – ст.160.

23 Попов, В.В. Принципы защиты прав и законных интересов публичных образований и иных участников отношений в сфере налогообложения в решениях Конституционного Суда Российской Федерации / В.В. Попов // Налоги. – 2011. – № 5. – ст.50.

24 Порошкова, Т.А. меры публичных интересов в налоговых правоотношениях / Т.А. Порошкова // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 4. – ст.92.

25 Попов В.В., Тришина, Е.Г. Об особенностях налогово-контрольных мероприятий в рамках защиты интересов публичных образований в сфере налогообложения / В. В . Попов, Е .Г. Тришина // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2014. – № 2 (97). – ст 400.

26 Поротникова, О.А. Проблемы злоупотребления субъективным гражданским правом. / О.А. Поротникова.2-е изд., испр. и доп. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 280 ст.

27 Радченко, С.Д. Злоупотребление / С.Д. Радченко // Юрист. –2005. – № 10. – ст.40.

28 Российское гражданское право : учебник : в 2 т. / отв. ред. Е. А. Суханов. – М., 2011. – Т. 1. – 958 ст.

29 Сасов, К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К.А. Сасов. – М., 2006. – 252 ст.

30 Сенякин, И.Н. Федерализм как принцип российского законодательства / И .Н. Сенякин . – Саратов: Изд -во ГОУ ВПО « Саратовская государственная академия права», 2007. – 123 ст.

31 Фоминова, Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: Автореферат диссертации кандидата юридических наук / Н.А. Фоминова. –

М., 2009. – 28 ст.

32 Химичева, Н.И., Покачалова, Е.В. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Норма, 2005. – 464 ст.

33 Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве / Д.М. Щекин. – М.: МЗ-Пресс, 2002. – 252 ст.

34 Щекин, Д.М. Налоговые последствия недействительных сделок / Д.М. Щекин. – М.: МЦФЭР, 2004. – 192 ст.

35 Шередеко, Е.В., Сими́на, В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения / Е.В. Шередеко, В.Н. Сими́на // Финансовое право. –2009. – № 1. – ст.20.

36 Шелкунов, А.Д. Категория в российской арбитражной практике и практике Суда ЕС / А.Д. Шелкунов // Право и экономика. –2010. – № 11. – ст. 80.

### III Правоприменительные акты

37 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. – 1996. – № 247.

38 Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 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» // Российская газета. – 1998. – № 199.

39 Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 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» // Российская газета. – 2001. – № 145.

40 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 03.12.2015 № Ф10-4356/2015 // Архив Арбитражного суда Центрального округа, 2015.

41 Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.11.2015 № А32-17322/2014 // Архив Арбитражного суда Северо-Кавказского округа, 2015.