Санкт-Петербургский государственный университет

Кафедра государственного и административного права

**Правовые презумпции как инструмент противодействия налоговым злоупотреблениям**

Выпускная квалификационная работа:

студента 2 курса магистратуры

по программе «Налоговое право»

очной формы обучения

Антонова Даниила Геннадьевича

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Кустова Маргарита Валерьевна

Санкт-Петербург

2016

**Содержание**

Введение 3

Глава 1. Правовые основы и пределы использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям 6

*§ 1. Соотношение презумпции добросовестности налогоплательщика и презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям.* 6

*§ 2. Конституционно-правовые пределы использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям.* 12

*i. Принцип наличия у налога экономического основания* 13

*ii. Принцип запрета двойного налогообложения* 17

Глава 2. Отдельные проблемы использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям 25

*§ 1. Презумпция возмездности договора о передаче права собственности, о выполнении работ или об оказании услуг для целей обложения добавленной стоимости с точки зрения принципа наличия у налога экономического основания.* 25

*§ 2. Презумпция неизбежного получения выручки в будущем (императивность метода «по отгрузке») с точки зрения принципа наличия у налога экономического основания.* 34

*§ 3. Презумпция скрытого распределения прибыли как основание для применения особого порядка учета процентов по заемному обязательству в расходах по налогу на прибыль организаций при наличии признаков «тонкой капитализации» заемщика с точки зрения принципа наличия у налога экономического основания* 41

*§ 4. Презумпция неизбежного получения прибыли от деятельности по организации игорного бизнеса с точки зрения принципов принципа наличия у налога экономического основания и запрета двойного налогообложения..* 50

Заключение 54

Список использованной литературы 58

**Введение**

В доктрине налогового права на сегодняшний день имеются обширные исследования, посвященные проблемам добросовестности налогоплательщиков[[1]](#footnote-1). Имеются также и научные работы (не такие многочисленные, но от этого не менее обстоятельные), посвященные презумпциям (и иным схожим инструментам юридической техники, например – фикциям) в налоговом праве с институциональной точки зрения[[2]](#footnote-2).

При этом какие-либо исследования, направленные на выявление сущности и пределов действия презумпций именно в качестве специальных механизмов, призванных пресечь возможные злоупотребления в налоговой сфере, отсутствуют. Данные вопросы не были поставлены и исследованы авторами ни в рамках упомянутых ранее научных направлений ни, тем более, в рамках специальных работ (статей, монографий, диссертаций).

Изложенным предварительно подтверждается научная новизна представленного исследования.

Его актуальность, в свою очередь, следует из одного простого обстоятельства: законодатель при регулировании имущественных и организационных налоговых отношений все чаще исходит из правовых презумпций. При этом для настоящего исследования наибольший интерес представляют не столько отдельные правила в сфере налогообложения, в основе которых лежит презюмирование фактов (которые, казалось бы, законодатель призван не моделировать, а именно регулировать, сколько использование презумпций при установлении:

а) базовых правил, определяющих материально-правовое содержание налогового правоотношения (например, такого элемента налогообложения, как объект[[3]](#footnote-3));

б) действительной воли сторон гражданско-правового обязательства[[4]](#footnote-4) (которая, что немаловажно, на этапе формулирования конкретных правил (а не, скажем, на этапе рассмотрения того или иного административного (судебного) дела) исходя из его фактических обстоятельств, не может быть выявлена подлинно).

Не анализировались вопросы обоснованности установления законодателем правил, основанных на презумпциях, направленных на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, и на уровне Конституционного Суда РФ[[5]](#footnote-5)). Не прослеживаются какие-либо единые подходы, мотивы и логика самого законодателя в использовании правовых презумпций в целях противодействия налоговым злоупотреблениям.

С учетом изложенного, поставленная проблема требует внимания.

Для достижения указанной цели планируется выполнить следующие задачи:

а) выявление допустимости использования правовых презумпций в целях противодействия злоупотреблениям в сфере налоговых правоотношений с позиций конституционных принципов налогообложения;

б) установление пределов и условий их использования;

в) рассмотрение отдельных правил в сфере налогообложения, основанных на таких презумпциях;

г) оценка конституционности данных презумпций с точки зрения выявленных пределов и условий их использования.

Поскольку выявление мотивов законодателя по введению тех или иных правил в сфере налогообложения в значительной мере носит предположительный характер, выбор специальных законодательных механизмов, которые сконцентрированы в главе 2 настоящей работы, не защищен от критики и уточнений, которые в любом случае будут приняты к сведению и дополнительно проанализированы при дальнейшей разработке заявленной тематики. При этом в любом случае, оценка механизмов, которые будут рассмотрены далее, с позиций конституционных принципов налогового права представляет собой самостоятельный научный интерес.

**Глава 1. Правовые основы и пределы использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям**

***§ 1. Соотношение презумпции добросовестности налогоплательщика и презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям***

Юридическая презумпция традиционно рассматривается в качестве нормативного предписания, содержащего общеобязательное суждение о презюмируемом факте при установленном наличии основания презумпции[[6]](#footnote-6).

При первом приближении складывается впечатление, что такие категории, как презумпция добросовестности налогоплательщика и презумпция, направленная на противодействие налоговым злоупотреблениям, объективно конфликтуют между собой. С одной стороны, в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика а с другой, законодатель, как будет показано далее, устанавливает в отдельных случаях правила в сфере налогообложения, которые исходят из возможной недобросовестности участников налоговых правоотношений и предотвращают негативные последствия такой недобросовестности. Однако представляется, что данные презумпции необходимо разграничивать.

Конституционный Суд РФ еще в Постановлении от 12.10.1998 № 24-П[[7]](#footnote-7) сделал вывод о том, что изъятие части имущества налогоплательщика в рамках публично – правовых отношений фактически происходит с момента представления им в банк платежного поручения на уплату налога только в том случае, если налогоплательщик является добросовестным.

А позднее, в Определении от 25.07.2001 № 138-О[[8]](#footnote-8) (о разъяснении упомянутого постановления) Конституционный Суд РФ указал на то, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика. Налоговый орган или суд как субъект, призванный исследовать конкретные факты административного или судебного дела, в каждом конкретном случае призван определять, какой налогоплательщик добросовестным является, а какой – нет[[9]](#footnote-9).

Полагаем, что из нормы о толковании неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика презумпция добросовестности налогоплательщика не вытекает[[10]](#footnote-10). Данное правило является лишь специфической санкцией за нарушение принципа правовой определенности налогообложения, установленного пунктом 6 той же статьи. Нарушение законодателем данного принципа при формулировании отдельных правил в сфере налогообложения неизбежно приводит невозможности их применения. Обратное нарушает принцип правовой определенности, а не презумпцию добросовестности[[11]](#footnote-11), поскольку, как уже было указано ранее, Конституционный Суд РФ признал существование как добросовестных, так и недобросовестных налогоплательщиков, а правило пункта 7 статьи 3 Кодекса как правовое последствие нарушения законодателем пункта 6 той же статьи, формально распространяется на всех налогоплательщиков[[12]](#footnote-12).

При этом из определения Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О следует, что, с одной стороны, презумпция добросовестности налогоплательщиков вытекает из пункта 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ, а, с другой, неустранимые сомнения в определении момента исполнения налоговой обязанности (статья 45 в корреспонденции с пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ: с момента направления налогоплательщиком платежного поручения в банк или же с момента поступления суммы налога в бюджетную систему) толкуются в пользу только добросовестных налогоплательщиков, притом сам пункт 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ формально такой дифференциации не содержит. Таким образом, конституционно-правовое толкование данной нормы является ограничительным по отношению к ее буквальному содержанию. Если правоприменителем будет доказана недобросовестность налогоплательщика, неустранимые сомнения в толковании законодательства о налогах и сборах не подлежат интерпретации в пользу налогоплательщика.

При этом не представляется возможным согласиться с К.А. Сасовым, который указывает: смысл презумпции невиновности – призвать компетентные государственные органы к активным и законным способам собирания доказательств вины обвиняемого и к надлежащему ее доказыванию в открытом, гласном и состязательном судебном процессе. Опровержение этой презумпции возможно только в судебной процедуре[[13]](#footnote-13). В отношении юридических лиц указанная презумпция может быть опровергнута и на досудебной стадии с последующей гарантией судебного обжалования решения налогового органа[[14]](#footnote-14), а отсутствие такой презумпции не влечет право налогового органа собирать доказательства «неактивно» (под страхом невыполнения бремени доказывания) или незаконными средствами (обратное повлечет нарушение установленной Налоговым кодексом РФ процедуры проведения проверки и привлечения налогоплательщика к ответственности, соблюдение которой следует не из презумпции невиновности, а из принципов законности[[15]](#footnote-15) и правовой определенности).

Согласно первому пункту Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики[[16]](#footnote-16).

Несмотря на то, что Суд указывает на наличие данной презумпции без ссылок на какие-либо положения налогового законодательства, существование данной презумпции в налоговом праве конституционно предопределено.

На наш взгляд, регулируя имущественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов в односторонне-властном порядке, ограничивая тем самым право собственности налогоплательщиков, законодатель обязан должным образом обеспечить баланс частных и публичных интересов в рассматриваемой сфере, что следует из части 3 статьи 55 Конституции РФ. Презюмирование недобросовестности налогоплательщика данный баланс бы не обеспечивало.

Наличие такой презумпции усматривается не только из положений рассмотренного ранее пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, но также и из иных положений Кодекса, в частности – информация, содержащаяся в налоговой декларации, представленной налогоплательщиком (статья 80 Кодекса) предполагается достоверной до тех пор, пока налоговый орган не выявит какие-либо нарушения налогового законодательства при самостоятельном определении налогоплательщиком своей налоговой обязанности. Законодательство предусматривает специальные формы опровержения презумпции достоверности данных, содержащихся в налоговой декларации, базовой из которых является проведение в отношении нее камеральной налоговой проверки (статья 88 Кодекса).

Изложенное не означает, что законодатель не вправе в отдельных случаях и с должным экономическим обоснованием исходить из недобросовестности налогоплательщиков применительно к тем или иным фактическим ситуациям, исходя из, например, наличия аналитических данных о массовом характере злоупотреблений. При этом в данных случаях законодатель также исходит из конституционных предписаний. Так, являясь социальным государством (статья 7 Конституции РФ), Российская Федерация несет обязательные расходы на поддержку социально незащищенных слоев населения. Поскольку обеспечение исполнения расходных обязательств осуществляется во многом за счет налоговых изъятий (которые составляют значительную доходную часть бюджета), складывается ситуация, при которой такие расходные обязательства исполняются за счет средств только добросовестных налогоплательщиков, и в этом смысле можно говорить о нарушении принципа равенства в случаях, когда законодатель не реагирует на объективные данные о массовости злоупотреблений в тех или иных сферах.

Презумпции, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям являются специальными правилами в сфере налогообложения, носящими казуистичный характер.

Наиболее ярким примером использования данного механизма на сегодняшний день является правило пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ, предусматривающее переквалификацию на стороне получателя (дочерней компании) процентов по заемному обязательству перед материнской в дивиденды с целью исключения таких процентов из расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

В данном правиле юридическая презумпция прямо не выражена, норма предусматривает (при наличии на то оснований, установленных самой нормой) прямые правовые последствия получения займа, а именно: проценты по заемному обязательству не подлежат отнесению на расходы в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Однако в одном из мотивов введения данной нормы законодателем может усматриваться предположение о стремлении сторон договора займа оформить свои отношения именно таким образом (а не вкладом в уставный капитал дочерней организации со стороны материнской) с целью минимизации налоговой обязанности дочерней компании по уплате налога на прибыль организаций.

Несмотря на то, что данное правило не укладывается в общетеоретическое понимание презумпции, так как не содержит «общеобязательного суждения о презюмируемом факте», для целей настоящего исследования будет использовано более широкое понимание категории «презумпция» и рассмотрены примеры отдельных правил в сфере налогообложения, оценка мотивов законодателя по введению которых как направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям носит небесспорный, предположительный характер.

Отсюда, точка зрения, высказанная М.В. Каменковым: «...в положениях пункта 2 статьи 269 НК РФ ни о каких злоупотреблениях не идет речи»[[17]](#footnote-17) для целей настоящего исследования подлежит корректировке. Несмотря на то, что буквальное толкование данной нормы не приводит к выводу о наличии в ее положениях каких-либо презумпций, ее телеологическое[[18]](#footnote-18)толкование может говорить о стремлении законодателя пресечь налоговые злоупотребления, т.е. такие действия, которые формально соответствовали бы базовым правилам Налогового кодекса РФ о расходах (статьи 252, 265 Кодекса), однако по своему существу оформление сторонами гражданско-правовых отношений договором займа преследует цель снижения налогового бремени дочерней компании при одновременном отсутствии повышения этого бремени (в виде налогооблагаемых доходов – процентов по договору займа) у материнской компании ввиду использования конструкций международных договоров об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал[[19]](#footnote-19).

При этом, наряду с функцией противодействия налоговым злоупотреблениям, не исключены и иные цели введения нормы пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ. Так, она может рассматриваться как выполняющая регулятивную функцию, когда для законодателя на том или ином этапе развития государства более привлекательным является развитие лицами с иностранным участием бизнеса на территории Российской Федерации, отнесения полученной прибыли не только на дивиденды (выплата которых, в отличие от выплаты процентов по заемному обязательству, налоговую базу по НДС не уменьшает), но и вложение ее в дальнейший рост производства ввиду того, что это может быть в дальнейшем более эффективно для международных холдингов с экономической точки зрения, нежели изначальное распределение всей прибыли на дивиденды.

Таким образом, на наш взгляд, презумпция добросовестности налогоплательщика и презумпции, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям, не противоречат друг другу.

***§ 2. Конституционно-правовые ограничения для использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям***

Как уже отмечалось ранее, существует различный удельный вес фактов общественной жизни, позволяющий законодателю закреплять те или иные положения в качестве общих, презюмируемых правил. И, действительно, законодатель на том или ином этапе политического, социального или экономического развития государства и общества вправе исходить из того, что интерес налогоплательщика заключается не в том, чтобы платить налог в полном объеме, осознавая роль данного платежа в жизни государства и общества (в сферах безопасности, социального обеспечения и пр.), а в том, чтобы максимально минимизировать свое налоговое бремя, в том числе – способами, использование которых (формально являющееся законным) сводит на нет действие прямых норм Налогового кодекса РФ.

Однако, несмотря на то, что само по себе использование законодателем презумпций, направленных на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, допускается, такое использование должно осуществляться в строгом соответствии с основными началами законодательства о налогах и сборах, имеющими конституционно-правовое значение, поскольку законодатель при формулировании тех или иных правил в сфере налогообложения не вправе игнорировать конституционные предписания.

Проанализируем такие конституционные принципы налогообложения, как наличие у налога экономического основания (принцип экономической основанности налогообложения[[20]](#footnote-20)) и запрета двойного налогообложения, поскольку именно они представляют особую значимость для целей настоящего исследования, что будет показано в его главе 2.

*i. Принцип экономической основанности налогообложения*

В соответствии с пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Практика Конституционного Суда РФ[[21]](#footnote-21) ориентирует на то, что данный принцип налогового законодательства имеет конституционно-правовое значение[[22]](#footnote-22). В частности, как указано в определении Суда от 03.07.2014 № 1555-О, «само по себе такое регулирование не означает, однако, что государственная кадастровая оценка земель лишена **экономических оснований** и не связана с рыночной стоимостью земельных участков».

И. В. Дементьев обоснованно указывает на то, что принцип экономического основания налога концептуально «закрепляет» связь налога с неким экономическим результатом хозяйственной операции в широком смысле, будь то прибыль предприятия, доход работника или имущество. Обладание налогоплательщиком этим экономическим результатом является фактом, порождающим налоговую обязанность[[23]](#footnote-23). С.В. Савсерис указывает: «к счастью, прошли времена, когда вводились налоги на окна или шляпы (очень отдаленные и иногда обманчивые признаки экономического благосостояния налогоплательщика). В современном мире необходимо, чтобы элементы введенного налога тесным образом коррелировали с экономическими характеристиками налогоплательщика[[24]](#footnote-24).

Безусловно, реализация данного принципа невозможна без глубокого понимания как отраслевых (гражданско-правовых) норм, так и действия экономических законов[[25]](#footnote-25).

Например, согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом, на наш взгляд, приобретение конкретной небольшой (пробной) партии товара для целей его дальнейшей безвозмездной передачи[[26]](#footnote-26) определенному контрагенту с точки зрения экономической целесообразности может признаваться операцией, направленной на получение дохода в будущем (а значит, и затраты на приобретение товара подлежат отнесению на расходы), поскольку в результате ее осуществления с данным контрагентом у налогоплательщика могут быть установлены деловые взаимоотношения, которые позволят в будущем реализовывать ему товары по выгодным ценам[[27]](#footnote-27). Другой пример: согласно той же норме статьи 252 Налогового кодекса РФ расходу в целях исчисления и уплаты налога на прибыль должно быть присуще такое свойство, как экономическая оправданность. Однако действие данного критерия на сегодняшний день фактически сведено на нет правоприменительной практикой на уровне Конституционного Суда РФ[[28]](#footnote-28), Высшего Арбитражного Суда РФ[[29]](#footnote-29), десяти окружных арбитражных судов[[30]](#footnote-30) и Минфина РФ[[31]](#footnote-31) постольку, с позиции которых контролирующий орган или суд не вправе ставить под сомнение целесообразность, рациональность или эффективность принятия налогоплательщиком тех или иных коммерческих решений при ведении им финансово-хозяйственной деятельности при оценке обоснованности расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Субъекты предпринимательской деятельности в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискового характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Таким образом, требование статьи 252 Налогового кодекса РФ о наличии у расхода такого свойства, как экономическая оправданность, не является самостоятельным по отношению к другому критерию признания расхода обоснованным: произведение его для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Данные критерии, на наш взгляд, необходимо воспринимать во взаимосвязи.

Однако то обстоятельство, что для правильного понимания и применения принципа экономической основанности налогообложения необходимо глубокое знание как гражданского законодательства, так и рыночных законов, само по себе не исключает его четко определенного функционального предназначения правового характера: любая норма Налогового кодекса РФ может быть поставлена под сомнение с точки зрения конституционно-правовых позиций в случае, если предусмотренное ей возникновение налоговой обязанности не базируется на наличии у того или иного объекта налогообложения экономического основания, которое представляет собой выгоду (прирост имущественной массы[[32]](#footnote-32)), полученную налогоплательщиком (справедливо для налогов на доходы и косвенных налогов), либо обладание им на вещном праве тем или иным имущественным благом (справедливо для имущественных налогов). В свою очередь, не является экономически основанным налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан[[33]](#footnote-33).

Таким образом, при оценке презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям, оценке подлежат, с одной стороны, конституционно-предопределенные основания их введения а, с другой, равным образом конституционно-предопределенный принцип наличия у налога экономического основания.

*ii. Принцип запрета двойного налогообложения*

Принцип запрета двойного налогообложения является намного более сложным в понимании и оценке его юридического действия, нежели принцип экономической основанности налогообложения.

Прежде чем перейти к его анализу, отметим, что данный принцип не тождественен правилу пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ, согласно которому каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Кодекса и с учетом положений данной статьи. На первый взгляд[[34]](#footnote-34), названное правило уже само по себе исключает возможные споры о двойном налогообложении, поскольку пресекает существование объектов налогообложения, которые бы полностью или в части друг друга дублировали (в противном случае не соблюдается условие об их самостоятельности). Однако это не так.

Дело в том, что на разных этапах развития налоговой системы Российской Федерации Конституционный Суд оправдывал одновременное существование нескольких налогов, посягающих на идентичное экономическое основание их взимания, а также формально[[35]](#footnote-35) подходил к требованию самостоятельности объекта налогообложения.

Так, в Определении Конституционного Суда РФ от 6 июля 2000 г. № 161-О рассматривалась возможность «параллельного» взимания налога с владельцев транспортных средств (исчисляемого исходя из рабочего объема двигателя легкового автомобиля в кубических сантиметрах) и налога на отдельные виды транспортных средств (рассчитываемого по автомобилям исходя из мощности двигателя). Суд пришел к выводу, что эти налоги по своей правовой и экономической природе являются самостоятельными налогами, различающимися не только по объекту налогообложения и налоговой базе, но и по другим существенным элементам.

Аналогичный подход впоследствии был воспроизведен, например, в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451-О, исходя из которого налог на имущество организаций (исчисляемый исходя из остаточной стоимости имущества, в т.ч. автомобиля) и транспортный налог (рассчитываемый по автомобилям исходя из мощности двигателя) имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу – физическими свойствами, обусловливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П Суд и вовсе указал: «Обязательное требование, предъявляемое к любому налогу - наличие у него самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристики которого определяют налоговую базу. В силу этих общих положений объектом налогообложения по налогу с продаж является реализация товаров (работ, услуг)». Тому обстоятельству, что аналогичный[[36]](#footnote-36) объект налогообложения предусмотрен статьей 39 во взаимосвязи с главой 21 Налогового кодекса РФ, Судом значения придано не было (а сам налог был дисквалифицирован по иным мотивам).

Таким образом, Конституционный Суд РФ не усмотрел нарушения принципа запрета двойного налогообложения в рассмотренных выше ситуациях.

Выраженные Конституционным Судом РФ позиции приводят к бессодержательному характеру пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ. При подобном подходе самостоятельность объекта налогообложения присутствует всегда, когда имеет место само по себе его отдельное обозначение, причем безотносительно к тому, что объект налогообложения, в отношении которого может усматриваться аналогичное или схожее по своим экономическим параметрам облагаемое экономическое основание, может быть присущ другому налогу.

Что касается принципа запрета двойного налогообложения, то его нормативное закрепление изначально нашло свое отражение в статье 6 ранее действовавшего Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[[37]](#footnote-37), которая предусматривала, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. Налоговый кодекс РФ аналогичного принципа не предусматривает.

На более поздних этапах развития правовой системы Российской Федерации Конституционный Суд неоднократно следовал принципу запрета двойного налогообложения.

В силу правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 22 июня 2009 года № 10-П, налогообложение, выступая ограничением права собственности, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который в налогообложении понимается, прежде всего, как его равномерность, нейтральность и справедливость, в связи с чем **недопустимо двойное обложение одним и тем же налогом одних и тех же объектов.**

В другом деле[[38]](#footnote-38) Конституционный Суд РФ указал, что положения статьи 213.1 НК РФ не соответствуют Конституции РФ, поскольку они допускают возможность обложения НДФЛ пенсионных выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по которым пенсионные взносы в интересах физических лиц до 01.01.2005 были внесены работодателем в негосударственный пенсионный фонд с удержанием и уплатой данного налога[[39]](#footnote-39).

Как указано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П, взимание налога со страховой выплаты, полученной налогоплательщиком - поставщиком товаров по договору страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров, притом что им уже включена в налоговую базу стоимость реализованных товаров **фактически приводит к повторному налогообложению** одной и той же операции по реализации товаров – в силу положений Гражданского кодекса Российской Федерации сумма страховой выплаты при страховании предпринимательского риска представляет собой возмещение страхователю-поставщику стоимости товаров (работ, услуг), не полученной со своего контрагента (статья 933, пункт 2 статьи 947 и пункт 1 статьи 951).

Таким образом, при анализе решений Конституционного Суда РФ, посвященных как правилу о самостоятельности объекта налогообложения, так и принципу запрета двойного налогообложения, видны следующие подходы: Суд признает самостоятельным объект одного налога даже в том случае, когда сохраняется риск полного или частичного дублирования объекта другого налога и при этом указывает на недопустимость двойного налогообложения. В свою очередь под двойным налогообложением понимается обложение: а) одних и тех же объектов; б) одним и тем же налогом[[40]](#footnote-40). Из этого следует, что действие конституционно-правового принципа запрета двойного налогообложения в значительной мере нивелировано конституционно-правовым истолкованием правила о наличии у налога самостоятельного объекта (пункт 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ). Согласно правовым позициям Конституционного Суда, обозначенным ранее, само по себе наличие в законодательстве двух формально разных налогов (пусть и такими объектами налогообложения, в отношении которых может быть усмотрено сходство) исключает несамостоятельность объектов этих налогов, а, значит, и двойное налогообложение, поскольку, повторим, оно имеет место лишь в ситуациях обложения идентичных объектов **одним и тем же налогом[[41]](#footnote-41).**

Изложенное выше показывает, что ранее сделанное допущение, что правило пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ, посвященное самостоятельности объекта налогообложения, само по себе препятствует возникновению ситуаций двойного налогообложения, не только не подтверждается, но и, напротив, опровергается практикой Конституционного Суда, посвященной как этому правилу, так и принципу запрета двойного налогообложения.

В защиту проиллюстрированного подхода возможен следующий аргумент: законодатель в любом случае вправе дискреционным образом определять размер налоговых ставок по конкретным налогам. С учетом этого при придании правилу пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ о самостоятельности объекта налогообложения конституционно-правового значения введение, скажем, налога с продаж с налоговой ставкой 3% от выручки налогоплательщика, полученной за реализацию товаров (работ, услуг) гражданам является необоснованным, а повышение налоговой по НДС (на конечном этапе движения товаров в обороте (по аналогии с налогом продаж), либо в целом) с 18 до 21% – нет. Притом что налоговая нагрузка за счет двух смоделированных выше изменений законодательства либо будет одинакова, либо выше.

Другое дело, что применительно к наличию в законодательстве множества налогов с недостаточно разграниченными объектами налогообложения не должно нарушать конституционный принцип определенности законодательства о налогах и сборах.

При этом дискреция законодателя в определении налоговых ставок по конкретным налогам имеет ряд ограничений, главным из которых выступает ранее упомянутый принцип учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога (пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ), основанный на конституционном принципе соразмерности (пропорциональности) ограничения права собственности налогоплательщика по отношению к фискальному интересу государства (в истолковании Конституционным Судом РФ части 3 статьи 55 Конституции РФ). Представляется, что оценка конституционности совокупного налогового бремени налогоплательщика должна осуществляться главным образом сквозь призму именно данного принципа, а сама формулировка данного принципа в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ подлежит корректировке: речь должна идти не о фактической способности к уплате отдельно взятого налога, а о реальной экономической способности хозяйствующего субъекта нести совокупное налоговое бремя, принятое в государстве на каждом конкретном этапе его развития.

Статьи 17 (ч. 3), 18, 19 и 55 (ч. 3) Конституции РФ содержат указания на принцип пропорциональности (соразмерности) как подходе в деятельности государственных органов по обеспечению конституционных прав. Поэтому Конституционный Суд РФ в своей деятельности, также, как и Европейский Суд по правам человека[[42]](#footnote-42), руководствуется принципом пропорциональности (соразмерности), оценивая ограничения конституционных прав на предмет их объективной оправданности, обоснованности, направленности на конституционно значимые цели, соразмерности используемых средств этим целям и определения баланса частных и публичных интересов[[43]](#footnote-43). Применительно к рассматриваемой ситуации это означает, что совокупные налоговые изъятия должны обеспечивать достаточную материальную базу, за счет которой государство выполняет возложенные на него конституционно-правовые обязательства. Однако поскольку категория пропорциональности (соразмерности) является оценочной, на тех или иных этапах развития государства и общества одинаковая совокупная налоговая нагрузка может признаваться как оправданной, так и нет.

Во-вторых, законодатель «не может осуществлять такое регулирование, которое посягало бы на само существо того или иного права и приводило бы к утрате его реального содержания»[[44]](#footnote-44) и «не вправе допускать искажения конституционных принципов и норм, устанавливающих основы правового положения граждан, равно как и отмены или умаления самого данного права, с тем чтобы оно не утратило своего реального содержания»[[45]](#footnote-45). Без исключений данные разъяснения действуют и в отношении ограничения права собственности налогоплательщика налоговыми платежами. Это означает, что недопустимо изъятие у налогоплательщика посредством налоговых платежей всей или значительной части полученных выгод экономического характера. Налоги не могут являться инструментом, подавляющим предпринимательскую активность или делающим ведение бизнеса бессмысленным или малоэффективным.

Подводя итог, отметим, что ни правило о самостоятельности объекта налогообложения (пункт 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ), ни принцип запрета двойного налогообложения, не являются в должной мере значимыми принципами налогообложения, с точки зрения которых должна осуществляться, в том числе, конституционно-правовая оценка возможности использования законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям.

Такая оценка должна производиться с позиций принципа соразмерности (пропорциональности) ограничения права собственности налогоплательщика и фискального интереса государства, а налоговое регулирование не может посягать на само существо права собственности. При ином подходе:

а) установление 4 налогов с одинаковым объектом налогообложения и налоговыми ставками в 10% противоречит принципу самостоятельности объекта налогообложения;

б) установление 1 налога с налоговой ставкой 10% и специальное указание в Налоговом кодексе РФ на то, что данный налог в полном объеме вносится налогоплательщиком 4 раза в течение первых четырех месяцев, следующих за налоговым периодом (за который принимается, скажем, календарный год) противоречит принципу запрета двойного (и более) налогообложения;

в) установление 1 налога с налоговой ставкой 40% и однократное его внесение (или же, по аналогии с ситуацией, рассмотренной в пункте «б» - постепенное внесение 4 частей налогового платежа) в бюджетную систему вышеуказанных принципов не нарушает,

при том, что экономический эффект от налогообложения в смоделированных примерах будет либо аналогичен, либо приближен друг к другу.

**Глава 2. Отдельные проблемы использования законодателем правовых презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям**

***§ 1. Презумпция возмездности договора о передаче права собственности, о выполнении работ или об оказании услуг для целей обложения добавленной стоимости с позиций принципа наличия у налога экономического основания***

Экономическим основанием налога на добавленную стоимость является именно добавленная стоимость. В первую очередь об этом свидетельствует специальный механизм вычета и возмещения налога (статьи 169, 171-172, 176 Налогового кодекса), который призван подвергнуть налогообложению выручку налогоплательщика от реализованных в конкретном налоговом периоде товаров (работ, услуг): из итоговой суммы налога к уплате налогоплательщиком вычитается налог, уплаченный им своим контрагентам в составе цены приобретения основных средств, прочего имущества, а также работ или услуг, в результате использования которых в производственной деятельности (или перепродажи) и образовалась названная выручка.

Данная точка зрения подтверждается практикой Конституционного Суда РФ[[46]](#footnote-46) и разделяется авторами[[47]](#footnote-47).

В некоторых случаях законодатель подвергает обложению чистую добавленную стоимость и тогда, когда налогоплательщиком товары приобретались у физических лиц (и, следовательно, НДС в составе цены приобретения товаров не уплачивался и к вычету не принимался; не уплачивался он и физическими лицами – продавцами). Так, при реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 Кодекса, с учетом налога и ценой приобретения указанных автомобилей (пункт 5.1 статьи 154 Налогового кодекса РФ).

В статье 1 ранее действовавшего Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» добавленная стоимость определялась как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров, работ или услуг признается, в том числе, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – **на безвозмездной основе.**

В силу абзаца 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ в целях главы 21 Налогового кодекса РФ («Налог на добавленную стоимость») передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на **безвозмездной основе** признается реализацией товаров (работ, услуг)[[48]](#footnote-48).

Таким образом, вне зависимости от правовой квалификации договора о передаче права собственности, оказании услуг или выполнении работ в качестве возмездного или безвозмездного в отраслевых (гражданско-правовых) правоотношениях законодатель, осуществляя налоговое регулирование, исходит из презумпции возмездности соответствующего договора для налоговых целей. При этом такая презумпция носит абсолютный (неопровержимый) характер. Основывается данная презумпция на том, что, поскольку безвозмездные операции нехарактерны для гражданского оборота (цель предпринимательской деятельности – это именно извлечение прибыли) велик риск оформления сторонами гражданско-правового договора как безвозмездного с одной целью - избежать обложения налогом на добавленную стоимость той или иной операции. С учетом развивающегося рынка, разрастающихся холдингов крупных компаний, нередко встречающихся отношений аффилированности и взаимозависимости, а также просто прочных деловых связей, складывающихся между партнерами по бизнесу, возникает большой риск выведения из-под налогообложения не только отдельных операций, но и вовсе – целых этапов движения товаров, работ и услуг в обороте.

Однако в ситуации безвозмездной передачи товаров, оказания услуг, выполнения работ добавленная стоимость (которая представляет собой часть цены наряду с такой составляющей как себестоимость, т.е. размер затрат на приобретение перепродаваемого имущества, или на приобретение имущества, использованного для реализации товаров, работ, услуг) отсутствует; налоговая база определяется в силу прямого указания законодателя (пункт 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ) как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 Кодекса. Данный порядок (статьи 105.3, а равно и нормы других статей, основанные на нем: 105.5-105.12) регламентирует специальный институт налогового права – трансфертное ценообразование, призванный скорректировать цены для целей налогообложения до их рыночного уровня (по общему правилу – в сделках между взаимозависимыми лицами).

На наш взгляд, взимание налога при безвозмездной передаче товаров, оказании услуг, выполнении работ не соответствует экономическому основанию налога на добавленную стоимость (а именно – налог взимается в отсутствие его экономического основания, которым является добавленная стоимость).

Так, на практике возможны ситуации, при которых операция по безвозмездной передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) являлась таковой и исходя из гражданско-правовой природы сторон договора, т.е. полностью соответствовала каузе сторон гражданского обязательства. Мыслимы случаи, когда в условиях большой конкуренции при выходе на новый рынок субъект предпринимательской деятельности намерен заинтересовать потенциального контрагента возможностью приобрести пробную партию товаров (работ, услуг) с целью проверки их качества. В случае если, например, переданные товары выгодно отличаются по качеству от товаров, предлагаемых традиционными поставщиками, налогоплательщик займет прочное деловое положение на рынке и получит возможность для коммерческого развития.

При этом приобретать товар со скидками потенциальный контрагент налогоплательщика может быть и не готов (в силу, например, большой стоимости таких товаров (золотые изделия, тяжелый транспорт – в этих ситуациях в любом случае придется задействовать значительное количество оборотных средств на приобретение товара, о качествах которого субъект предпринимательской деятельности не имеет представления).

Рассматриваемый подход законодателя также, на наш взгляд, нарушает принцип гармонизации норм налогового и отраслевого (гражданско-правового) законодательства[[49]](#footnote-49). Признаваемая истинно безвозмездной передача товаров, выполнение работ и оказание услуг в отраслевых правоотношениях имеет налоговые последствия в налоговых отношениях в силу специального указания на то законодателя. Отметим, что запрет на дарение между коммерческими организациями на сделки налогоплательщика по безвозмездной передаче, установленный подпунктом 4 пункта 1 статьи 575 Гражданского кодекса РФ, во-первых, к данной ситуации неприменим, поскольку у лица, осуществляющего безвозмездные операции с целью занять выгодное положение на рынке отсутствует кауза дарения (им движет именно коммерческий интерес), а, во-вторых, в любом случае не должен влечь негативных налоговых последствий для целей налогообложения в рассматриваемой ситуации.

Поскольку положения Налогового кодекса РФ об обложении налогом на добавленную стоимость безвозмездных операций по передаче товаров, выполнению работ и оказанию услуг прямо противоречат принципу экономической основанности налогообложения, может быть подвергнута сомнению конституционность такого подхода законодателя; в свою очередь правоприменитель имеет возможность иными методами осуществлять борьбу с возможными злоупотреблениями, которые выражаются в безвозмездной передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг с единственной целью – уменьшением налоговых обязательств налогоплательщика по НДС.

Так, в соответствии с пунктом 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Представляется, что налоговые органы при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщика вправе использовать право, предоставленное им подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ по переквалификации сделки. Основанием переквалификации сделки для целей налогообложения является фиктивность юридической формы, использованной налогоплательщиком с целью необоснованного получения налоговой выгоды, а результатом – доначисление сумм налога исходя из налоговых последствий вмененной юридической формы, соответствующей действительной экономической деятельности[[50]](#footnote-50).

Таким образом, налоговые органы не лишены возможности ставить под сомнение учет налогоплательщиком той или иной операции по передаче товаров, выполнению работ, оказанию услуг, совершенной налогоплательщиком в качестве безвозмездной, под сомнение. В случаях, если налогоплательщик не сможет представить убедительного обоснования экономических причин совершения им именно безвозмездной операции, налоговая выгода, полученная им от такой операции, подлежит признанию необоснованной.

При этом на наш взгляд, в случае исключения из объекта налогообложения по НДС безвозмездной реализации товаров, работ, услуг, налогоплательщик при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) в любом случае вправе выставить покупателю счет-фактуру с выделенной в ней суммой налога и уплатить налог, исчисленный в порядке, аналогичном статье 105.3 Налогового кодекса РФ. В такой ситуации:

а) сам налогоплательщик будет иметь право на вычет сумм «входящего» налога на добавленную стои мость (за исключением приобретения товаров у лиц, не выставлявших ему счета-фактуры по необлагаемым операциям или приобретения у лиц, не являющихся налогоплательщиками).

б) безвозмездный приобретатель товаров, работ, услуг от налогоплательщика также будет наделен в этой ситуации правом на вычет суммы налога, уплаченной налогоплательщиком.

Так, в соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

а) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

б) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению[[51]](#footnote-51).

Равным образом, контрагент налогоплательщика, являющийся безвозмездным приобретателем имущества, работ или услуг, в любой из двух ситуаций, предусмотренных пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ будет иметь право на применение налогового вычета, поскольку у него в такой ситуации будут соблюдены все условия, предусмотренные статьями 169, 171-172 Налогового кодекса РФ для применения налогового вычета, в том числе – наличие счета-фактуры с выделенной в ней суммой налога.

То обстоятельство, что в рассматриваемой ситуации контрагент налогоплательщика получит право на применение налогового вычета по «неоплаченному» счету-фактуре, не имеет правового значения для целей налогообложения в силу следующего.

Специфический механизм вычета и возмещения НДС, предусмотренный законодателем в главе 21 Налогового кодекса РФ, не предполагает оценку в каждом конкретном случае объема налоговой выгоды, полученной лицом, заявляющим вычет, с точки зрения справедливости, соразмерности, недопущения избыточных выгод в результате его применения, не ставит в зависимость от этого решение вопроса о наличии или отсутствии у налогоплательщика права на налоговый вычет (а, действительно, на первый взгляд, в рассматриваемой ситуации принимать налог к вычету будет лицо, которое не понесло затрат на уплату этого налога в составе цены товара своему контрагенту). Он призван нивелировать негативные экономические последствия, традиционно присущие оборотным налогам. Как указывает Е.В. Кудряшова, «Основной недостаток налогов, предшествовавших НДС, - это вмешательство в конкурентную среду и сокращение самого оборота товаров. Оборотные налоги способствовали концентрации производства, которая нежелательна для конкурентной среды. Каскадный эффект налогов с оборота ("налог на налог") влиял на принятие экономических решений организацией. Логично, что уменьшить обязательства по налогу с оборота можно просто, сократив оборот: все стадии собрать в одних руках и платить с конечного реализуемого товара. Вопрос об организации производства и реализации товаров решался исходя из соображений экономии налогов, что противоречит идее нейтральности налога»[[52]](#footnote-52).

В ситуации, когда «безвозмездный приобретатель» будет являться лицом, использующим приобретенные блага в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость, отказ ему в применении налогового вычета НДС по мотиву «неоплаченного счета-фактуры» не обоснован, т.к. в обратном случае не достигается одно из ключевых предназначений введения специфического механизма расчета суммы налога на добавленную стоимость к уплате – исключение «каскадного» эффекта налогообложения, что приведет к обложению налогом на добавленную стоимость у приобретателя налога, уплаченного его поставщиком. Так, первый раз налог уплачивается при передаче приобретателю того или иного товара безвозмездно. Второй раз обложение будет производиться на этапе использования приобретателем объектов в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость. При этом такое использование может осуществляться на протяжении десятилетий, в результате чего будет сформирована огромная сумма налога для пополнения бюджетной системы Российской Федерации. Отметим, что вышеприведенная ситуация на сегодняшний день исключена законодателем только применительно к случаям перепродажи товаров[[53]](#footnote-53). Для такой сферы как, например, капитальное строительство или произведение товаров собственного производства при одновременном несении затрат на приобретение станков и оборудования, риск «каскадного» налогообложения неизбежно сохраняется.

Кроме того, в соответствии с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», с 01.01.2006 факт оплаты сумм налога в принципе исключен из перечня оснований (необходимых условий) для принятия налога на добавленную стоимость к вычету (т.е. покупатель не теряет право на налоговый вычет и в случае, когда не оплачивает своему контрагенту «входящий» НДС в составе цены товаров (работ, услуг).

Отсюда, совершенно обоснованно на сегодняшний день сложилась судебная практика, согласно которой право на налоговый вычет не ставится в зависимость от оплаты налогоплательщиком НДС в составе цены товаров, работ, услуг своим контрагентам. Так, в определении Верховного Суда РФ от 03.08.2015 по делу № А31-891/2014 указано:

«Изучив представленные в материалы дела доказательства, в том числе условия договора от 25.09.2006 генерального подряда на строительство объекта «Реконструкция канализационного дюкера через р. Волга и коллектора до н.п. Станщиково», заключенного между Управлением капитального строительства администрации города Костромы, исполняющего функции заказчика по объектам реконструкции, и закрытым акционерным обществом «Волгарь-1» (генподрядчик), суды установили, что предприятие является приобретателем результатов работ по реконструкции, принимает на баланс результаты этих работ.

Учитывая изложенное, а также то обстоятельство, что спорные подрядные работы приняты налогоплательщиком к учету и использованы им в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость; их объем и стоимость налоговым органом не оспаривается, отсутствуют претензии со стороны инспекции к документам, представленным налогоплательщиком в обоснование применения налогового вычета, руководствуясь положениями статей 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации, суды пришли к выводу о неправомерном отказе предприятию в применении налоговых вычетов по спорным работам и доначислении спорного налога».

При этом налогоплательщиком (МУП «Костромагорводоканал») в рамках данного дела суммы «входящего» НДС оплачены не были. Финансирование работ по договорам генерального подряда осуществлялось не им, а местным бюджетом в рамках инвестиционного процесса (статья 79 Бюджетного кодекса РФ). Тем не менее, данное обстоятельство согласно названной правовой позиции Верховного Суда РФ не повлекло за собой потерю налогоплательщиком права на применение налогового вычета по НДС с тем условием, что именно он как специализированная эксплуатирующая организация в дальнейшем будет использовать приобретенный объект в деятельности по водоснабжению и водоотведению, которая подлежит налогообложению в общем порядке.

Аналогичная точка зрения отражена в постановлениях Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.04.2016 по делам А21-820/2015 и А21-821/2015.

Предоставление налогоплательщику, безвозмездно передающему товары, работы и услуги возможности подвергнуть эту операцию налогообложению (а, значит, и предоставление ему и его контрагенту прав на налоговый вычет) полностью соответствует принципу нейтральности НДС, согласно которому налогообложение данным налогом не должно представлять собой фактор, определяющий поведение субъектов хозяйственной деятельности в гражданском обороте[[54]](#footnote-54). Так, наделение налогоплательщика названным правом исключит ситуации, при которых он будет реализовывать товар возмездно вопреки своим экономическим интересам (как было указано ранее – его экономический интерес может заключаться в привлечении новых контрагентов, установлении с ними длительных деловых связей).

***§ 2. Презумпция неизбежного получения выручки в будущем (императивность метода «по отгрузке») с точки зрения принципа наличия у налога экономического основания***

В целях определения момента возникновения обязанности по уплате налога применительно к налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организацией действующее законодательство предусматривает 2 разных вида методов.

Первый из них базируется на моменте поступления денежных средств налогоплательщику (кассовый метод для целей налогообложения прибыли и метод «по оплате» для целей налогообложения добавленной стоимости).

Так, согласно пункту 2 статьи 273 Налогового кодекса РФ при применении данного метода для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод).

А в целях исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в случае, если он наступил раньше дня отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав (подпункт 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ).

Второй вид не привязан к моменту поступления денежных средств налогоплательщику.

Согласно пункту 1 статьи 271 Налогового кодекса РФ в целях главы 25 Налогового кодекса РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). В данном случае за дату возникновения дохода принимается не его фактическое получение налогоплательщиком, а лишь возникновение у него права требования на его получение в рамках отраслевых (гражданско-правовых) отношениях.

В соответствии же с подпунктом 1 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ в тех случаях, если день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав наступил ранее их оплаты, во внимание для целей определения момента возникновения налоговой обязанности принимается именно он.

Некоторые исследователи указывают на то, что экономическое основание для взимания налога с использованием данных методов отсутствует, поскольку в действительности прироста имущественной массы, из которой налогоплательщик мог бы уплатить налог, еще не происходит, а сам налог фактически уплачивается авансом[[55]](#footnote-55). На наш взгляд, это в значительной мере неверно, т.к. речь идет не о взимании налога в отсутствие его экономического основания, а о перенесении момента возникновения налоговой обязанности на более ранний этап (по сравнению с оплатой). В случае если конкретные имущественные блага (денежные средства, права требования и т.д.) не будут получены налогоплательщиком, законодательство предусматривает возможность соответственного уменьшения налоговой обязанности.

Так, статья 266 Налогового кодекса РФ предусматривает институты сомнительного долга и долга, безнадежного ко взысканию, понимая под первым любую задолженность перед налогоплательщиком, возникшую в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией, а под вторым – те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Далее приведенная норма предусматривает право налогоплательщика на отнесение данных долгов на внереализационные расходы для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При этом на внереализационные расходы по смыслу подпункта 1 пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ относится полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности, т.е. сумма с учетом налога на добавленную стоимость.

Другое дело, что, если реализованные товары (работы, услуги) для целей исчисления налога на добавленную стоимость не были оплачены, обратных корректировок, аналогичных предусмотренным в статье 266 Налогового кодекса РФ, глава 21 Кодекса не содержит. При этом у налогоплательщика отсутствуют как содержательные, так и формальные правовые основания для подачи уточненной налоговой декларации за период отгрузки товара в связи с его неоплатой: во-первых, сама отгрузка (т.е. реализация) уже состоялась, в связи с чем был исчислен и уплачен НДС, а, во-вторых, в случае истечения срока исковой давности (согласно статье 196 Гражданского кодекса РФ он составляет 3 года) в абсолютном большинстве случаев будет истекшим и срок на подачу уточненной налоговой декларации с заявлением суммы налога к возврату (зачету) (также составляющий 3 года согласно пункту 7 статьи 78 Налогового кодекса РФ).

Уменьшение же выручки налогоплательщика на сумму отгруженных, но не оплаченных товаров в текущем налоговом периоде (скажем, по истечении 13 кварталов с момента отгрузки, т.е. в момент появления правовой определенности по вопросу о том, будет ли оплачен отгруженный товар) в порядке абзаца 3 пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ представляется невозможным, т.к. согласно данной норме налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога, с учетом того, что отражение этой выручки и, следовательно, исчисление и уплата НДС по отгрузке является не результатом ошибки (искажения) при расчете налоговой базы, а следствием исполнения налогоплательщиком обязанности, прямо возложенной на него подпунктом 1 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Интересно отметить, что ранее подпункт 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ содержал право налогоплательщика отразить у себя в учетной политике, принимаемой для целей налогообложения, метод «по оплате», т.е. самостоятельно определить момент возникновения своей налоговой обязанности по НДС. Данная норма была исключена Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ.

На наш взгляд, об отсутствии экономического основания можно говорить исключительно применительно к НДС (а не налогу на прибыль организаций, поскольку статья 266 Налогового кодекса РФ, как было указано ранее, предусматривает возможность обратной корректировки), исчисленного по отгрузке, и:

а) исчисленного именно с добавленной стоимости (поскольку ранее принятый НДС к вычету при приобретении впоследствии реализованного товара восстановлению не подлежит[[56]](#footnote-56));

б) именно в размере 80% (поскольку его 20% подлежат отнесению на расходы по налогу на прибыль организаций, на что было указано выше).

Такое регулирование имеет под собой 2 основания.

Во-первых, законодатель обоснованно презюмирует, что в предпринимательских отношениях участники гражданского оборота заинтересованы в скорейшем получении кредиторской задолженности, в силу чего будут в сжатые сроки и максимально эффективно задействовать весь механизм принуждения (претензии, исковые требования). Однако нередки ситуации, в которых применение гражданско-правового инструментария не позволяет эффективно реализовать свои интересы (например, банкротство должника). На наш взгляд, в данном случае неправильно говорить о наличии у налогоплательщика предпринимательского риска – риска неоплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, поскольку недопустимо перекладывать риски, присущие субъекту хозяйственной деятельности в гражданском обороте на совершенно иные по своей правовой природе правоотношения (налоговые)[[57]](#footnote-57).

Во-вторых, законодатель стремится пресечь возможные злоупотребления в данной сфере. Если бы применительно к обложению добавленной стоимости законодательство предусматривало бы только метод «по оплате», аффилированные, взаимозависимые или просто находящиеся в тесных деловых взаимоотношениях лица были бы не заинтересованы в том, чтобы осуществлять «прозрачную» оплату (или вовсе оплату при значительной совокупной доле взаиморасчетов) реализованных товаров, работ или услуг.

Ранее были возможны также случаи страхования продавцом риска неисполнения его контрагентом обязанности по оплате реализованного товара и получения оплаты отгруженного товара под видом страхового возмещения. В подобной ситуации товар никогда не будет оплачен контрагентом, а, значит, никогда не возникнет обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость, не будь в налоговом законодательстве метода «по отгрузке»[[58]](#footnote-58).

На наш взгляд, взимание налога с использованием метода «по отгрузке» с учетом того, что налогоплательщик впоследствии утрачивает реальную возможность получить оплату за отгруженный товар, выполненные работы или оказанные услуги противоречит принципу экономической основанности налогообложения. Отсутствие в законодательстве механизмов обратной корректировки исчисленного и уплаченного налога является неконституционным. Презумпция неизбежного получения налогоплательщиком выручки по товарам, которые были им отгружены (а равно выполненным работам и оказанным услугам) необоснованно возводится законодателем в ранг абсолютной (неопровержимой).

С целью защиты имущественного интереса налогоплательщика возможна постановка вопроса о предусмотрении в законодательстве обратных корректировок налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость с тем, чтобы налогоплательщик, утративший реальную возможность получения оплаты за отгруженный товар (выполненные работы, оказанные услуги) имел возможность соразмерного уменьшения своего налогового бремени по налогу на добавленную стоимость (на ранее уплаченную сумму). Предусмотреть названный выше механизм представляется возможным как через предоставление налогоплательщику специального права на подачу уточненной налоговой декларации и заявления на возврат (зачет) уплаченной суммы налога за пределами трехлетнего срока, предусмотренного пунктом 7 статьи 78 Налогового кодекса РФ, так и через предоставление ему права на увеличение объема налоговых вычетов текущего налогового периода на уплаченные ранее суммы налога на добавленную стоимость.

В свою очередь, для целей соблюдения принципа баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения, на приобретателей отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) должна быть возложена обязанность по восстановлению ранее принятых сумм налога к вычету посредством дополнения действующей редакции пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ (в том случае, если данные суммы налога были ими приняты ранее). В данном случае неприменимы сделанные в параграфе 1 настоящей главы выводы о предназначении специфического механизма вычета и возмещения НДС по исключению «каскадного» эффекта налогообложения: ситуации, при которой налогообложению повергается стоимость ранее приобретенного имущества, с которой уплачен НДС и которое также используется в облагаемой НДС деятельности не происходит, поскольку продавец получает право на уменьшение своего налогового обязательства на сумму отгруженного, но не оплаченного товара (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом налоговый орган в рамках проведения камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщика не лишен возможности представить доказательства его недобросовестности, которая может выражаться, например, в обосновании наличия намеренного отсутствия оплаты отгруженного товара с целью последующего произведения предложенной корректировки налогового обязательства и отказывать в осуществлении такой корректировки. Наибольший риск будут вызывать те хозяйственные операции, по которым контрагент налогоплательщика не вправе применить налоговый вычет в силу действующего налогового законодательства[[59]](#footnote-59). В материалы проверки налоговым органом могут представляться доказательства особой связи налогоплательщика и его контрагента, деловая переписка и иные возможные доказательства недобросовестности контрагента (такие как значительный удельный вес «неоплаченных отгрузок» в экономической деятельности налогоплательщика по сравнению со средним рыночным риском подобных неоплат).

В качестве рекомендаций законодателю в целях дифференциации случаев предоставления права на произведение описанного выше механизма обратных корректировок может быть предложено принятие во внимание степени активности лица, не получившего оплату за товар, работы или услуги, по взысканию с контрагента такой оплаты и причин неоплаты. Невыполнение государством обязательств по государственному контракту, банкротство должника, на наш взгляд, с большим основанием могут быть приняты во внимание, нежели бездействие налогоплательщика по взысканию суммы долга.

***§ 3. Презумпция скрытого распределения прибыли как основание для применения особого порядка учета процентов по заемному обязательству в расходах по налогу на прибыль организаций при наличии признаков «тонкой капитализации» заемщика с точки зрения принципа наличия у налога экономического основания***

В связи с принятием Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ постановления от 15.11.2011 8654/11 по делу ОАО «Угольная компания "Северный Кузбасс"» положения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ получили свою новую жизнь. Количество научных статей, посвященных проблеме исчисления налога на прибыль дочерней организацией при получении ею займов от материнской компании одновременно с наличием признаков «тонкой капитализации» заемщика с 2011 года растет в геометрической прогрессии[[60]](#footnote-60). Однако с точки зрения принципов налогообложения внимание рассматриваемой норме уделяют лишь единицы авторов[[61]](#footnote-61).

Громоздкое правило пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ, если обозначить его в концентрированном виде, предусматривает переквалификацию у дочерней организации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций процентов по заемному обязательству перед материнской компанией в дивиденды с целью препятствия скрытому распределению дочерней организацией дивидендов в пользу материнской компании. Презумпция скрытого распределения прибыли в рассматриваемой ситуации строится на предположении, что в сравнимых обстоятельствах без участия заимодавца в уставном капитале заемщика при столь низкой величине собственного капитала последнего (который свидетельствует о потенциальной неспособности заемщика осуществлять погашение долгового обязательства надлежащим образом) подобный заем не был бы выдан. При этом деловая цель материнской компании в операции по выдаче займа в адрес дочерней организации также отсутствует: при столь низкой величине собственного капитала дочерней компании экономически обоснованным является не выдача ей займа от материнской организации, а осуществление вклада в уставный капитал (в том числе с целью пополнения оборотных средств и повышения возможности обеспечения по обязательствам перед сторонними организациями для целей снижения риска банкротства и, в широком смысле – «финансового оздоровления») с последующим получением от дочерней организации дивидендов при возникновении положительного сальдо по итогам очередного периода, с которым гражданское законодательство и учредительные документы дочерней компании связывают дату выплаты дивидендов[[62]](#footnote-62). Выплаченные дивиденды, в свою очередь, на расходы в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (в отличие от процентов по заемному обязательству) отнесены быть не могут не только в силу прямого указания законодателя (причина формального характера)[[63]](#footnote-63), но также и потому, что они не направлены на получение дохода (причина содержательного характера)[[64]](#footnote-64).

Таким образом, приведенные нормы национального законодательства о правилах «недостаточной», или «тонкой» капитализации имеют своей целью предотвращение злоупотреблений в налоговой сфере и уклонений от уплаты налогов путем формальной замены фактически имеющих место вкладов в уставный капитал заемными обязательствами и прикрытия факта получения дивидендов выплатой процентов по долговым обязательствам.

Именно такие цели применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ отражены, например, в разделе II Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов, одобренных Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 года[[65]](#footnote-65).

В своей основе указанные положения имеют нормы международного права об избежании двойного налогообложения, предусматривающие особый режим налогообложения в отношении ассоциированных предприятий.

Так, в соответствии со статьей 9 Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05 декабря 1998 года между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр если:

a) предприятие одного Договаривающегося Государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося Государства, или

b) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося Государства и предприятия другого Договаривающегося Государства,

и в каждом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

Как разъяснено в официальном комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, являющейся рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения, данные нормы Соглашения применяются не только для определения конкурентности рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет собой платеж, например вклад в акционерный капитал (подпункт "b" пункта 3 комментария к статьям 9 соглашений).

Представителями ОАО «Угольная компания "Северный кузбасс"» по делу № А27-7455/2010 при защите интересов налогоплательщика была допущена грубая правовая ошибка: ссылаясь на принцип недискриминации, установленный статьей 24 соглашений[[66]](#footnote-66) от 15.11.1995 и от 05.12.1998 они прямо проигнорировали положения статьи 9 соглашений. В ходе судебного заседания в Высшем Арбитражном Суде РФ оценке должна была подлежать не формальная аргументация, а доводы, базирующиеся на необоснованности применения правил пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ с точки зрения принципа экономической основанности налогообложения в тех или иных фактических ситуациях; показать разницу между ситуациями злоупотребления налогоплательщиками правом на отнесение процентов по заемному обязательству на расходы по налогу на прибыль организаций и случаями действительной выдачи займа с деловой целью, тем самым добившись альтернативы в применении правил о «тонкой капитализации».

Полагаем, что формальный подход к толкованию и применению норм, закрепленных в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ недопустим, что согласуется с неоднократными разъяснениями Конституционного Суда РФ[[67]](#footnote-67).

С учетом изложенного, необходимо констатировать, поскольку:

а) нормы пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ приняты в развитие заключенных Российской Федерацией соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющих приоритет в своем применении по отношению к нормам национального законодательства, и

б) поскольку своей целью они, наряду с нормами международного права, имеют не ограничение права на учет процентов в составе расходов по налогу на прибыль, как таковых, а недопущение злоупотреблений в налоговой сфере, направленных на минимизацию налогообложения путем формальной замены фактически имеющих место отношений сторон по внесению вкладов в уставный капитал заемными отношениями,

то в каждом конкретном случае применение пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ должно быть сопряжено с установлением налоговым органом признаков такого недобросовестного поведения налогоплательщика.

В тех случаях, когда заемные отношения между сторонами реально имели место, а целью заключения договора займа не являлось получение экономической выгоды исключительно или преимущественно за счет минимизации налогообложения, основания для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ отсутствуют, хотя бы формально условия для ограничения учитываемых в целях налогообложения процентов, оговоренные в нем, были соблюдены.

Иное толкование пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ входило бы в противоречие с нормами заключенных Российской Федерацией международных соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющими в силу статьи 7 Налогового кодекса РФ приоритет над нормами национального законодательства, и ориентирующими, как отмечалось выше, на определение того, является ли ссуда реальной или же представляла собой платеж, например, вклад в акционерный капитал.

Именно такой подход к применению норм национального законодательства о «недостаточной капитализации» в их системное связи с нормами международного права неоднократно выражался в своих судебных актах Судом Европейского Союза[[68]](#footnote-68).

Так, в деле Thin Cap Group Litigation и Cadbury Schweppes (C-196/04) суд указал, что такое специальное законодательство предназначено предотвращать практику, единственная цель которой состоит в уклонении от уплаты налогов, которые, как правило, подлежат уплате на прибыль, полученную от деятельности, осуществляемой на национальной территории.

Вынося решение по делу C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue), суд постановил, что законодательство Великобритании о недостаточной капитализации может применяться исключительно к искусственным налоговым договоренностям, т.е., государство вправе принимать ограничительные нормы только в отношении схем, направленных на уклонение от уплаты налогов, не отражающих экономическую природу взаимоотношений сторон.

Из этого же исходит и Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в приведенном выше Постановлении. При этом в качестве одного из признаков таких недобросовестных действий налогоплательщиков Суд указывает на отсутствие фактов погашения займов, полученных российской организацией от контролирующей ее иностранной организации, либо российской организации, аффилированной с такой иностранной организацией, что свидетельствует о том, что в реальности стороны имели в виду именно вклады в уставный капитал, а не заемные обязательства, которым свойственны принципы возвратности пользования денежными средствами.

Данный подход к толкованию пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ согласуется и с общей позицией Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в пункте 3 которого указано на то, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Несмотря на вышеизложенное толкование пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ и постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.11.2011 № 8654/11, правила о «тонкой капитализации» на сегодняшний день сформулированы настолько формально, что предполагают их безусловное применение.

Конституционный Суд РФ не принял жалобу налогоплательщика на положения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ к рассмотрению, указав: «Выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2 – 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций»[[69]](#footnote-69) В связи с этим лишена возможности демонстрировать иные подходы также и судебная практика[[70]](#footnote-70).

При этом формальное применение правил о «тонкой капитализации» грубо нарушает принцип экономической основанности налогообложения, на что справедливо указывается М. В. Каменковым[[71]](#footnote-71). Полагаем, что организация-заемщик в отдельно взятой ситуации может осуществлять функции консолидированного финансового центра группы компаний (корпоративного казначея) и совершать необходимые для этих целей финансовые операции, направленные на ликвидацию возникающих у компаний группы кассовых разрывов и сохранность накопленных финансовых ресурсов. Негативным экономическим последствием подобной деятельности может служить небольшая величина собственного капитала данной организации[[72]](#footnote-72).

Рассмотренная выше презумпция скрытого распределения прибыли, применяющаяся при наличии признаков «тонкой капитализации» заемщика введена с целью противодействия налоговым злоупотреблениям, имеет абсолютный (неопровержимый) характер, и не учитывает возможные реальные экономические предпосылки выдачи дочерней организации займа, а не вклада в уставный капитал, а потому противоречит принципу экономической основанности налогообложения.

В связи с изложенным проанализированное правило пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ подлежит анализу на предмет ее соответствия конституционному принципу экономической основанности налогообложения. В свою очередь правоприменитель имеет возможность иными методами осуществлять борьбу с возможными злоупотреблениями, которые выражаются в предоставлении дочерней компании займа, а не вклада в уставный капитал с единственной целью – уменьшением налоговых обязательств дочерней компании по налогу на прибыль организаций. Реализации в данном случае подлежит право налоговых органов переквалифицировать сделки по выдаче займа в операции по вкладу в уставный капитал[[73]](#footnote-73). В случаях, если налогоплательщик не сможет представить убедительного обоснования наличия у него экономического интереса в совершении операции именно по получению займа, налоговая выгода, полученная им от такой операции в виде увеличения расходов по налогу на прибыль организаций, подлежит признанию необоснованной.

***§ 4. Презумпция неизбежного получения прибыли от деятельности по организации игорного бизнеса с точки зрения принципов принципа наличия у налога экономического основания и запрета двойного налогообложения***

Налог на игорный бизнес (глава 29 Налогового кодекса РФ) обладает значительной спецификой по отношению к иным налогам, предусмотренным частью 2 Кодекса.

Одной из таких особенностей являются объекты налогообложения данным налогом. В соответствии с пунктом 1 статьи 366 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения признаются игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр тотализатора, процессинговый центр букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы.

Таким образом, законодатель подвергает налогообложению не доход от осуществления предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса, а лишь внешние обстоятельства (предметы материального мира), которые потенциально о получении такого дохода свидетельствуют. Фиксированные налоговые ставки применительно к каждому отдельному объекту налогообложения (статья 369 Налогового кодекса РФ), присущие данному налогу, только подтверждают изложенную выше позицию.

Мотивов законодателя для введения рассмотренного регулирования может быть названо несколько. Самым мягким из них является стремление законодателя обложить сверхприбыль от особого вида предпринимательской деятельности[[74]](#footnote-74). Другим объяснением является повышенная активность плательщиков налога на игорный бизнес в деятельности по уклонению от данного налога. Так, А. В. Брызгалин пишет: «Другим налогом, от уплаты которого активно уклоняются налогоплательщики, является налог на игорный бизнес». Избыточные примеры уклонения от уплаты рассматриваемого налога приводят также Крепышева С. К.[[75]](#footnote-75) и Гузинец К. В.[[76]](#footnote-76) Осознавая специфику сферы общественных отношений по ведению игорного бизнеса, законодатель при регулировании данного налога стремился максимально исключить возможные злоупотребления в указанной области. Так, в случае, если бы данным налогом облагалась прибыль налогоплательщика от осуществления деятельности по ведению игорного бизнеса, вероятно, что место имели бы массовые злоупотребления, выражающиеся в отсутствии учета для налоговых целей доходов, полученных налогоплательщиками от занятия такой деятельностью посредством продажи и покупки у потребителей фишек, карт (монет) для пользования игровыми автоматами, документов, подтверждающих сделанную ставку на тотализаторе.

Интересно отметить, что, в отличие от, скажем, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, в которых интересы налогоплательщика – продавца и налогоплательщика – покупателя по общему правилу диаметрально противоположны (налогоплательщик, реализующий товар, заинтересован в уменьшении своего налогового бремени путем осуществления скрытой реализации, однако второй, напротив, заинтересован в получении счета-фактуры с полной суммой налога, выделенной в ней, для целей применения налогового вычета), в сфере деятельности по ведению игорного бизнеса в прозрачном налоговом учете соответствующих операций не заинтересован ни организатор данного бизнеса, ни лицо, участвующее в соответствующих играх, поскольку последнее точно также заинтересовано в уменьшении своих налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц в случае, например, выигрыша в казино.

По изложенным причинам законодатель облагает налогом на игорный бизнес не реально полученную налогоплательщиком прибыль от осуществления данного вида деятельности, а лишь потенциальную (вмененную) возможность получения такой прибыли.

Однако ранее неоднократно указывалось, что допущение законодателем тех или иных фактических ситуаций злоупотребления налоговыми правами в тексте Налогового кодекса РФ должно осуществляться в строгом соответствии с принципами налогового права, имеющими конституционно-правовое значение. Представляется, что обложение налогом на игорный бизнес вмененной прибыли налогоплательщика от ведения специфического вида предпринимательской деятельности, нарушает принципы экономической основанности налогообложения и запрета двойного налогообложения, в силу чего может быть поставлена под сомнение конституционность действующего регулирования.

Так, в действительности, налогоплательщик, уплативший налог на игровой стол в размере от 25000 до 125000 руб. в зависимости от соответствующего закона субъекта Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1 статьи 369 Налогового кодекса РФ) может ни разу не использовать данный стол в своей предпринимательской деятельности в силу обвала спроса на данные услуги на том или ином периоде развития общественной жизни. При этом законодательство не предусматривает обратных корректировок уплаченной суммы налога в случае, если обложенный объект налогообложения впоследствии не принес налогоплательщику прибыли от осуществления деятельности по ведению игорного бизнеса. Приведенная иллюстрация показывает несоблюдение законодателем принципа экономической основанности налогообложения при конструировании модели налога на игорный бизнес.

Несмотря на бессодержательный характер принципа запрета двойного налогообложения, на что было указано в параграфе 2 главы 1 настоящей работы, нельзя не отметить нарушение регулированием главы 29 Налогового кодекса РФ и данного принципа. Так, Налоговом кодексе РФ отсутствуют нормы, которые указывали бы на то, что плательщики налога на игорный бизнес не являются плательщиками налога на прибыль организаций от деятельности по ведению игорного бизнеса. Ранее, в разделе 2 Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729[[77]](#footnote-77), указывалось на то, что плательщиками налога на прибыль не являются организации, в частности, уплачивающие налог на игорный бизнес, по деятельности, относящейся к игорному бизнесу. Однако данное разъяснение было издано на основании статьи 1 Федерального закона от 31.07.1998 № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»[[78]](#footnote-78). Действующее же законодательство подобных изъятий не содержит, в силу чего можно сделать вывод о том, что налог на игорный бизнес подлежит взиманию параллельно с налогом на прибыль организаций в части их деятельности по ведению игорного бизнеса. При этом имеет место двойное налогообложение: налогом на прибыль организаций облагается прибыль, полученная налогоплательщиком (статья 247 Налогового кодекса РФ), а налогом на игорный бизнес – вмененная сверхприбыль от данного вида деятельности.

В связи с изложенным действующее модель налога на игорный бизнес в действующей редакции сомнительно с конституционных позиций. Федеральному законодателю рекомендуется предусмотреть в Налоговом кодексе РФ изменения с тем, чтобы обеспечить соответствие обложения прибыли от осуществления деятельности по ведению игорного бизнеса конституционным принципам налогообложения. Данные изменения могут заключаться в предоставлении субъектам Российской Федерации права на повышение налоговых ставок по налогу на прибыль организаций для субъектов предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса и должны быть закреплены в статье 284 Налогового кодекса РФ (Налоговые ставки).

**Заключение**

Проведенное исследование правовых презумпций как инструмента противодействия налоговым злоупотреблениям позволяет утверждать следующее.

**1.** Несмотря на то, что презумпция добросовестности налогоплательщика и презумпции, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям, не противоречат друг другу, а существование в законодательстве и тех, и других презумпций может преследовать конституционно-значимые цели, тем не менее, использование законодателем презумпций, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям, которые являются изъятием из принципа добросовестности, должно осуществляться в конституционно-допустимых пределах с учетом действия конституционных принципов налогообложения.

**2.** Наиболее значимым конституционно-правовым ограничителем дискреции законодателя в данной сфере выступает принцип экономической основанности налогообложения. Обоснованность наличия налоговой обязанности может быть поставлена под сомнение, если она не связана с выгодой, полученной налогоплательщиком (приростом его имущественной массы), либо обладанием им на вещном праве тем или иным имущественным благом.

**3.** Взимание налога на добавленную стоимость при безвозмездной передаче товаров, оказании услуг, выполнении работ не в полной мере соответствует экономическому основанию данного налога (а именно – налог взимается в отсутствие его экономического основания, которым является добавленная стоимость), в силу чего может быть поставлен вопрос о конституционности регулирования в соответствующей части.

Налоговые органы не лишены возможности ставить под сомнение учет налогоплательщиком той или иной операции по передаче товаров, выполнению работ, оказанию услуг, совершенной налогоплательщиком в качестве безвозмездной. В случаях, если налогоплательщик не сможет представить убедительного обоснования экономических причин совершения им именно безвозмездной операции, налоговая выгода, полученная им от такой операции, подлежит признанию необоснованной.

Налогоплательщик при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) в любом случае вправе выставить покупателю счет-фактуру с выделенной в ней суммой налога и уплатить налог, исчисленный в порядке, аналогичном статье 105.3 Налогового кодекса РФ.

**4.** При взимании налога на добавленную стоимость с использованием метода «по отгрузке» в ситуации, когда налогоплательщик впоследствии утрачивает реальную возможность получить оплату за отгруженный товар, выполненные работы или оказанные услуги может быть усмотрено противоречие принципу экономической основанности налогообложения.

С целью защиты имущественного интереса налогоплательщика федеральному законодателю надлежит предусмотреть механизм обратных корректировок налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость с тем, чтобы налогоплательщик, утративший реальную возможность получения оплаты за отгруженный товар (выполненные работы, оказанные услуги) имел возможность соразмерного уменьшения своего налогового бремени по налогу на добавленную стоимость (на ранее уплаченную сумму).

Для целей соблюдения принципа баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения, на приобретателей отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) должна быть возложена обязанность по восстановлению ранее принятых сумм налога к вычету посредством дополнения действующей редакции пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ (в том случае, если данные суммы налога были ими приняты ранее).

Налоговый орган в рамках проведения камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщика не лишен возможности представить доказательства его недобросовестности, которая может выражаться, например, в намеренном отсутствии факта оплаты отгруженного товара с целью последующего произведения предложенной корректировки налогового обязательства и на этом основании отказать в признании обоснованной налоговой выгоды, выразившейся в осуществлении такой корректировки.

**5.** Презумпция скрытого распределения прибыли, применяющаяся при наличии признаков «тонкой капитализации» заемщика в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, не учитывает возможное наличие реальных экономических предпосылок выдачи дочерней организации займа, а не вклада в уставный капитал, в связи с чем может быть усмотрено нарушение принципа экономической основанности налогообложения.

Правило пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ может быть подвергнуто сомнению с точки зрения конституционности. Правоприменитель имеет возможность иными методами осуществлять борьбу с возможными злоупотреблениями, которые выражаются в предоставлении дочерней компании займа, а не вклада в уставный капитал с единственной целью – уменьшением налоговых обязательств дочерней компании по налогу на прибыль организаций. Реализации в данном случае подлежит право налоговых органов переквалифицировать сделки по выдаче займа в операции по вкладу в уставный капитал. В случаях, если налогоплательщик не сможет представить убедительного обоснования наличия у него экономического интереса в совершении операции именно по получению займа, налоговая выгода, полученная им от такой операции, подлежит признанию необоснованной.

**6.** Действующая модель налога на игорный бизнес может быть подвергнута критике с конституционных позиций постольку, поскольку допускает обложение не реально полученной плательщиком данного налога прибыли от занятия особым видом предпринимательской деятельности, а такой прибыли, в отношении получения которой можно сделать лишь вероятностный вывод, а потому противоречит принципу экономической основанности налогообложения. Федеральному законодателю надлежит предусмотреть в Налоговом кодексе РФ изменения с тем, чтобы обеспечить соответствие обложения прибыли от осуществления деятельности по ведению игорного бизнеса конституционным принципам налогообложения. Данные изменения могут заключаться в предоставлении субъектам Российской Федерации права на повышение налоговых ставок по налогу на прибыль организаций для субъектов предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса и должны быть закреплены в статье 284 Налогового кодекса РФ, предусматривающей установление налоговых ставок по налогу на прибыль организаций.

Также рассмотренное регулирование нарушает принцип запрета двойного налогообложения. Налогоплательщик обязан подвергнуть налогообложению как реально полученную прибыль по общим правилам налога на прибыль организаций (глава 25 Налогового кодекса РФ), так и прибыль, которая может быть им получена при осуществлении деятельности по ведению игорного бизнеса (глава 29 Налогового кодекса РФ).

**Список использованной литературы**

**Нормативно-правовые акты:**

1. Конституция Российской Федерации, принятая всенародным голосованием 12 декабря 1993 года, с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 года №6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 года №7-ФКЗ, от 5 февраля 2014 года №2-ФКЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Федеральным Советом Швейцарской Конфедерации от 11 ноября 1995 года «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». – СПС «КонсультантПлюс»;

3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 года «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». – СПС «КонсультантПлюс»;

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26 января 1996 года № 14-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс»;

**Материалы практики:**

8. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Гурово-Бетон" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», от 17.07.2014 № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Северсталь Менеджмент" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации».

9. 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"».

10. 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».

11. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нефтяная компания "ЮКОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации»;

12. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации».

13. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года 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»;

14. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 815-О-П;

15. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 № 451-О,

16. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 1047-О-О,

17. Определение Конституционного Суда РФ от 3.07.2014 № 1555-О, постановление Суда от 13.03.2008 № 5-П.

18. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.02.2013 № 4-П.

19. Постановление Конституционного суда РФ от 30.10.2003 № 15-П.

20. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2010 № 14-П.

21. Постановление ФАС Московского округа в Постановлении от 28.07.2005 № КА-А40/6950-05.

**Литература:**

22. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. Наук. М., 2006;

23. Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография. – М.: Юрлитинформ, 2015. – 176 с.;

24. Малиновский А.А. Злоупотребление правом. М., 2000. С. 13;

25. Щекин Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. 2001. I квартал. № 1;

26. Пантюшов О.В. Добросовестность налогоплательщика в судебной практике // Право и экономика, 2007, № 10;

27. Гришин А.В. Добросовестные и недобросовестные налогоплательщики // Законность, 2006, № 8;

28. Разгулин С.В. О презумпции добросовестности налогоплательщика // Финансы. № 6. 2004.

29. Цыганков Э. Об отношении КС РФ к дальнейшей легализации понятия «добросовестный налогоплательщик» // ЭЖ-Юрист. 2006, № 20.

30. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. канд. юрид. Наук. М., 2001;

31. Демин А.В. Фикции в нормах налогового права // Финансовое право. 2013. № 4. С. 22 – 28;

32. Старых Ю.В. Фикции как средство ограничения негативного усмотрения // Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. 176 с. СПС "КонсультантПлюс";

33. Клейменова М.О. Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве // Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет "Синергия", 2013. 368 с. СПС "КонсультантПлюс".

34. Цуканов Н.Н. О критериях правовой презумпции // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: Сб. статей: В 2 т. / Под ред. В.М. Баранова. Т. 1. Н. Новгород: Юрид. техника, 2001. С. 506;

35. Кузнецова О.А. Презумпции в гражданском праве. СПб.: Юрид. центр "Пресс", 2004. С. 31, 40;

36. Ишигилов И.Л. Понятие и признаки юридических презумпций // Сибирский юридический вестник. 2007. № 2. С. 7 - 8;

37. Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Презумпции в уголовном процессе // Российское правосудие. 2008. № 4. С. 68 - 74;

38. Арзамасов Ю.Г. О понятии презумпций и их месте в системе средств юридической техники // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 76 и др.

39. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.

40. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. М.: Норма, 2013. 256 с.

41. Каменков М.В. Проблема экономического основания правил тонкой капитализации // Налоговед. 2016. № 2.

42. Ежегодник публичного права - 2015: Административный процесс / Б.К. Аманалиева, Д. Байер, З.Х. Баймолдина и др. М.: Инфотропик Медиа, 2015. 464 с. С. 10.

43. Шиняева Н., Завязочникова М. Сибирский налоговый форум // ЭЖ-Юрист. 2009. № 39. С. 1, 10 - 11.

44. И.В. Дементьев. Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении // Налоговед. 2013. № 6.

45. С.В. Савсерис. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права. // Налоговед. 2011. № 9.

46. Годме П.М обоснованно указывал на тесную коррелляцию финансового права и экономики. Финансовое право. М., 1978. С. 31.

47. Гюлумян В.Г. Принципы толкования Европейской конвенции прав человека (критика и защита) // Журнал конституционного правосудия. 2015. № 3. С. 6 - 18. С. 10.

48. Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы. В сб.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года. М., 2012. С. 68.

49. Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип "надзаконного" значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42 - 45. С. 43.

50. Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006. 640 с. С. 118.

51. Корнаухов М.В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды // Налоги. 2008. № 1.

1. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. Наук. М., 2006; Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография. – М.: Юрлитинформ, 2015. – 176 с.; Малиновский А.А. Злоупотребление правом. М., 2000. С. 13; Щекин Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. 2001. I квартал. № 1; Пантюшов О.В. Добросовестность налогоплательщика в судебной практике // Право и экономика, 2007, № 10; Гришин А.В. Добросовестные и недобросовестные налогоплательщики // Законность, 2006, № 8; Разгулин С.В. О презумпции добросовестности налогоплательщика // Финансы. № 6. 2004. Цыганков Э. Об отношении КС РФ к дальнейшей легализации понятия «добросовестный налогоплательщик» // ЭЖ-Юрист. 2006, № 20. [↑](#footnote-ref-1)
2. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. канд. юрид. Наук. М., 2001; Демин А.В. Фикции в нормах налогового права // Финансовое право. 2013. № 4. С. 22 – 28; Старых Ю.В. Фикции как средство ограничения негативного усмотрения // Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. 176 с. СПС "КонсультантПлюс"; Клейменова М.О. Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве // Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет "Синергия", 2013. 368 с. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-2)
3. В целях главы 21 Налогового кодекса РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) (подпункт 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ). [↑](#footnote-ref-3)
4. Речь идет о пункте 8 статьи 270, пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ, предусматривающих особые правила учета процентов по долговому обязательству в расходах для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при наличии признаков «тонкой капитализации» заемщика. [↑](#footnote-ref-4)
5. Определения Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Гурово-Бетон" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», от 17.07.2014 № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Северсталь Менеджмент" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-5)
6. См.: Цуканов Н.Н. О критериях правовой презумпции // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: Сб. статей: В 2 т. / Под ред. В.М. Баранова. Т. 1. Н. Новгород: Юрид. техника, 2001. С. 506; Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. С. 41; Кузнецова О.А. Презумпции в гражданском праве. СПб.: Юрид. центр "Пресс", 2004. С. 31, 40; Ишигилов И.Л. Понятие и признаки юридических презумпций // Сибирский юридический вестник. 2007. № 2. С. 7 - 8; Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Презумпции в уголовном процессе // Российское правосудие. 2008. № 4. С. 68 - 74; Арзамасов Ю.Г. О понятии презумпций и их месте в системе средств юридической техники // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 76 и др. [↑](#footnote-ref-6)
7. 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"». [↑](#footnote-ref-7)
8. 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». [↑](#footnote-ref-8)
9. Определения Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нефтяная компания "ЮКОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» и от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-9)
10. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М., 2002. С. 82. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с. [↑](#footnote-ref-10)
11. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с. [↑](#footnote-ref-11)
12. Добросовестность налогоплательщика подлежит оценке исходя из конкретного набора его действий, направленных на обход определенной нормы налогового законодательства. Обойти же можно только существующую норму, а в силу прямого указания пункта 6 статьи 3 Налогового кодекса РФ нормы не существует, если она сформулирована неопределенно. [↑](#footnote-ref-12)
13. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. М.: Норма, 2013. 256 с. [↑](#footnote-ref-13)
14. Статьи 46-47 Налогового кодекса РФ. В Постановлении от 17 декабря 1996 года 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» Конституционный Суд РФ пришел к выводу о том, что осуществляемое налоговыми органами взыскание с юридических лиц недоимки по налогам и пени в бесспорном порядке не противоречит Конституции Российской Федерации, а взыскание с юридических лиц сумм штрафов и иных санкций в бесспорном порядке без их согласия не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 35 (часть 3), 45, 46 (части 1 и 2) и 55 (часть 3). [↑](#footnote-ref-14)
15. Части 2-3 статьи 15 Конституции РФ. [↑](#footnote-ref-15)
16. Дополнение «и иных участников правоотношений в сфере экономики» является ошибочным. Во-первых, налоговое правоотношение, бесспорно имея имущественное содержание, тем не менее, не является правоотношением в сфере экономики, поскольку представляет собой односторонне-властное изъятие денежных средств у налогоплательщика. В основе же экономических законов лежит встречное движение имущественных благ. Во-вторых, Высший Арбитражный Суд РФ допустил ошибку, аналогичную тем авторам, которые смешивают гражданско-правовые и налоговые правоотношения. Налоговое право, будучи неотъемлемым следствием экономической активности участников рынка, тем не менее, коренным образом отличается от гражданского как по предмету регулирования, так и методу. Именно по причине нельзя выводить презумпцию добросовестности налогоплательщика из презумпции добросовестности участников гражданского оборота. [↑](#footnote-ref-16)
17. Каменков М.В. Проблема экономического основания правил тонкой капитализации // Налоговед. 2016. № 2. [↑](#footnote-ref-17)
18. Ежегодник публичного права - 2015: Административный процесс / Б.К. Аманалиева, Д. Байер, З.Х. Баймолдина и др. М.: Инфотропик Медиа, 2015. 464 с. С. 10. [↑](#footnote-ref-18)
19. В частности, соглашений об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией 15.11.1995 и об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр 05.12.1998. [↑](#footnote-ref-19)
20. В правильной терминологии (что немаловажно, как будет показано далее) данный принцип употребляют лишь некоторые исследователи (Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран. М., 2012; Каменков М.В. Содержание принципа экономической основанности налогов // Налоговед. 2014. № 2. С. 30 - 38. Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42 – 45). [↑](#footnote-ref-20)
21. Определения Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 815-О-П, от 14.12.2004 № 451-О, от 19.05.2009 № 1047-О-О, от 3.07.2014 № 1555-О, постановление Суда от 13.03.2008 № 5-П. [↑](#footnote-ref-21)
22. Шиняева Н., Завязочникова М. Сибирский налоговый форум // ЭЖ-Юрист. 2009. № 39. С. 1, 10 - 11. [↑](#footnote-ref-22)
23. И.В. Дементьев. Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении // Налоговед. 2013. № 6. [↑](#footnote-ref-23)
24. С.В. Савсерис. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права. // Налоговед. 2011. № 9. [↑](#footnote-ref-24)
25. Годме П.М обоснованно указывал на тесную коррелляцию финансового права и экономики. Финансовое право. М., 1978. С. 31. [↑](#footnote-ref-25)
26. Несмотря на то, что нарушение норм отраслевого законодательства не влечет негативных налоговых последствий до тех пор, пока законодатель прямо не делает соответствующие оговорки в нормах части 2 Налогового кодекса РФ (соответствующие разъяснения были даны только применительно к налогу на добавленную стоимость (пункт 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость») и налогу на имущество организаций (пункт 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации»), но представляются нам возможными к распространению на все иные налоги, поскольку опираются на предмет регулирования налогового законодательства), тем не менее, и в рамках гражданско-правовых отношений подобная реализация не будет являться дарением (запрет (не носящий, к слову, абсолютный характер) на которое между коммерческими организациями установлен подпунктом 4 пункта 1 статьи 575 Гражданского кодекса РФ) поскольку у лица, безвозмездно реализующего пробную партию товара отсутствует кауза одарить приобретателя данного товара. Истинная кауза заключается в приобретении выгод экономического характера от длительного делового взаимодействия с данным контрагентом в дальнейшем. [↑](#footnote-ref-26)
27. Показательно дело, рассмотренное ФАС Московского округа в Постановлении от 28.07.2005 № КА-А40/6950-05. Суд признал экономически обоснованными расходы на оплату услуг агента по привлечению клиента на новый вид услуг, несмотря на то что размер затрат составил 99,9 процентов от полученного дохода. При этом суд указал, что налоговый орган не доказал завышение налогоплательщиком данных расходов. [↑](#footnote-ref-27)
28. См., в частности позиции, изложенные в определениях от 4.06.2007 № 320-О-П, от 4.06.2007 № 366-О-П, от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О, постановлении от 24 февраля 2004 года № 3-П. [↑](#footnote-ref-28)
29. В пункте 4 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 отмечено, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. А в пункте 9 Постановления разъяснено, что установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала. [↑](#footnote-ref-29)
30. См., в частности, постановления Арбитражных судов Северо-Западного округа от 25.02.2016 по делу № А26-9458/2014, Московского округа от 19.12.2014 № Ф05-14624/2014 по делу № А40-5348/14, Волго-Вятского округа от 14.10.2015 № Ф01-3946/2015 по делу № А29-10095/2014, Дальневосточного округа от 10.06.2015 № Ф03-1848/2015 по делу № А51-23957/2014, Поволжского округа от 22.10.2015 № Ф06-1684/2015 по делу № А06-12161/2014, Северо-Кавказского округа от 12.10.2015 № Ф08-7174/2015 по делу № А53-11626/2014, Уральского округа от 24.12.2014 № Ф09-8427/14 по делу № А71-13258/2013, Центрального округа от 01.12.2015 № Ф10-4086/2015 по делу № А54-6529/2010 и Федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского округа от 20.03.2014 по делу № А58-2180/2013, Западно-Сибирского округа от 10.10.2012 по делу № А03-16722/2011. [↑](#footnote-ref-30)
31. См., в частности, письмо от 28 апреля 2010 года № 03-03-05/97. [↑](#footnote-ref-31)
32. Либо возникновение соответствующих прав требования у налогоплательщика по отношению к его контрагентам. [↑](#footnote-ref-32)
33. См.: Алиев Б.Х. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов, М.Б. Алиев. М.: Вузовский учебник, 2008. С. 177. [↑](#footnote-ref-33)
34. Некоторые авторы предлагают выводить принцип запрета двойного налогообложения из пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ. В идеальной плоскости эта идея заслуживает поддержки. Вместе с тем несколько правовых позиций Конституционного Суда РФ, которые будут освещены далее, сводят ее на нет. [↑](#footnote-ref-34)
35. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015. С. 225. [↑](#footnote-ref-35)
36. Пусть и в части: налог с продаж не охватывал реализацию товаров (работ, услуг) на каких-либо иных этапах движения товаров в обороте, помимо реализации их гражданам (конечным потребителям). [↑](#footnote-ref-36)
37. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (утратил силу с 01.01.2005 в связи с принятием Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ). [↑](#footnote-ref-37)
38. Оба дела разобраны К. И. Байгозиным // Несоразмерность налогообложения и двойное налогообложение как основания конституционного нормоконтроля. Налоговед. 2013. № 2. [↑](#footnote-ref-38)
39. Постановление КС РФ от 25.12.2012 № 33-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 213.1 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.Н. Кононова». [↑](#footnote-ref-39)
40. А.В. Демин, предлагая на страницах статьи «Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья» // Налоговед. 2013. № 1 законопроект о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, в статье 10.6 НК РФ предлагает аналогичный подход: «Один и тот же объект налогообложения может облагаться только одним налогом и только однократно за определенный налоговый период». [↑](#footnote-ref-40)
41. Напомним, что применительно к данному принципу в статье 6 ранее действовавшего Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» речь шла не об одном и том же налоге, а о налоге одного и того же вида. При этом легальная классификация (виды налогов), предусмотренная законом (статья 18) содержала разделение налогов по уровням бюджетной системы (что тождественно пункту 1 статьи 12 Налогового кодекса РФ). При такой интерпретации рассматриваемого принципа налог с продаж, установленный не на федеральном уровне, мог бы взиматься параллельно с налогом на добавленную стоимость, в противном же случае – нет. В этой связи представляется, что формулировка «...налогом одного и того же вида» (принятая в Законе) не содержит эффективных гарантий защиты прав налогоплательщиков по сравнению с формулировкой «одним и тем же налогом». [↑](#footnote-ref-41)
42. Гюлумян В.Г. Принципы толкования Европейской конвенции прав человека (критика и защита) // Журнал конституционного правосудия. 2015. № 3. С. 6 - 18. С. 10. [↑](#footnote-ref-42)
43. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.02.2013 № 4-П. [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление Конституционного суда РФ от 30.10.2003 № 15-П. [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2010 № 14-П. [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П, от 03.06.2014 № 17-П: НДС «является формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения». [↑](#footnote-ref-46)
47. Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы. В сб.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года. М., 2012. С. 68. Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип "надзаконного" значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42 - 45. С. 43. Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006. 640 с. С. 118. [↑](#footnote-ref-47)
48. Передача имущества в безвозмездное пользование не признается объектом налогообложения по НДС в исключительных случаях, предусмотренных подпунктами 2, 5, 9.2, 9.3 пункта 2 статьи 146, 19 пункта 2, 12 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Данные исключения либо связаны с безвозмездными операциями в пользу государства, либо продиктованы социально значимыми целями. Кроме того, статьей 154 Налогового Кодекса Российской Федерации не регламентирован порядок определения налоговой базы при безвозмездной передаче имущественных прав (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.02.2014 по делу № А19-4871/2013). [↑](#footnote-ref-48)
49. См.: Постановления Конституционного Суда РФ: от 15.03.2005 № 3-П; от 16.11.2004 № 16-П; от 14.07.2003 № 12-П; от 24.01.2002 № 3-П; от 27.04.2001 № 7-П; от 14.05.1999 № 8-П; Определение Конституционного Суда РФ от 8.04.2004 № 167-О. [↑](#footnote-ref-49)
50. Корнаухов М.В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды // Налоги. 2008. № 1. [↑](#footnote-ref-50)
51. С учетом разъяснений, данных в пунктах 5 и 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», во второй ситуации налогоплательщик имеет право на вычет по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным в деятельности, необходимой для совершения не подлежащих налогообложению операций. [↑](#footnote-ref-51)
52. Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. 2015. № 3. С. 5 - 9. [↑](#footnote-ref-52)
53. Согласно пункту 3 статьи 154 Налогового кодекса РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога (т.е. имущества, налоговый вычет по которому не был заявлен), налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений статьи 105.3 Кодекса, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). [↑](#footnote-ref-53)
54. Шелкунов А.Д. Реализация принципа нейтральности НДС в России в свете новых разъяснений ОЭСР // Закон. 2012. № 7, Давлетшин Т. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый вестник. 2015. № 10. С. 64 - 67. С. 64. Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. 2015. № 3. С. 5 - 9. Попонова Н.А. О некоторых проблемах налогового законодательства в РФ и их отражении в судебной практике // Финансы. 2014. № 10. С. 51 - 55. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно-правовое исследование зарубежного и российского законодательства: учебное пособие. М.: Финуниверситет, 2012. 238 с. [↑](#footnote-ref-54)
55. На это указывает В.М. Зарипов (Понятие экономического основания налога // Налоговед, 2014 № 5. [↑](#footnote-ref-55)
56. Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ содержит исчерпывающий перечень оснований для восстановления налога на добавленную стоимость, ранее принятого к вычету. В постановлении Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 2196/10 закреплена следующая правовая позиция: «Круг лиц, на которых возложена обязанность по восстановлению ранее заявленного к вычету налога, установлен статьей 170 НК РФ и не подлежит расширительному толкованию». В развитие этой позиции см. постановления ФАС Уральского округа от 22.01.2009 № Ф09-10369/08-С2 по делу № А76-6158/08, ФАС Московского округа от 25.11.2009 № КА-А40/12070-09 по делу № А40-25182/08-129-71, ФАС Уральского округа от 22.01.2009 № Ф09-10369/08-С2; ФАС Центрального округа от 28.03.2007 по делу № А48-4688/06-19; ФАС Западно-Сибирского округа от 17.07.2007 по делу № А03-12785/06-31, 28.11.2006 по делу № А56-34718/2005. [↑](#footnote-ref-56)
57. К. А. Сасов. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика // Налоговед, 2005, № 12. [↑](#footnote-ref-57)
58. На данный момент подобные злоупотребления невозможны, поскольку согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на сумму полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения. При этом в соответствии с пунктом 1 постановления Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус» данное положение было признано не соответствующим Конституции Российской Федерации, в той мере, в какой оно позволяет требовать от налогоплательщика - поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), если такой налогоплательщик исчислил (уплатил) налог с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки. [↑](#footnote-ref-58)
59. Например, в случае приобретения товаров для целей дальнейшего использования в деятельности, НДС не облагаемой, что препятствует применению вычета согласно статье 171 Налогового кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-59)
60. Б. Я. Брук. Правила недостаточной капитализации: закрепление пройденного или новые тенденции в правоприменении? // Налоговед. 2011. № 10. А. Д. Алешин. О воле Российской Федерации к применению норм о тонкой капитализации // Налоговед. 2013. № 5. Р. И. Ахметшин. Тонкая капитализация: итоги 2013 г., или О том, как пробелы в законе восполняются невнимательностью к правовой норме // Налоговед. 2014. № 3. Круглый стол в рамках Х Всероссийского налогового форума ТПП РФ «Налоговый маневр-2014: взгляд бизнеса и власти». Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации // Налоговед. 2015. № 2. По материалам конференции. Крашенинникова М.Е. Некоторые проблемы применения правил трансфертного ценообразования и тонкой капитализации к сделкам по займам в России // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 5. С. 32 - 40. Разгильдеев А., Семенов С. "Тонкая капитализация": чуда не случилось // СПС КонсультантПлюс. 2015. Овсянников С.В. Российские правила тонкой капитализации: восстановление в правах или импульс к развитию? // Вестник ВАС РФ. 2012. № 5. С. 48 - 62; Гидирим В., Иванов А. Недостаточная капитализация: буква закона против здравого смысла // Налоговый вестник. 2012. № 1. С. 57 - 66. Хаванова И. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 45 - 51; № 7. С. 39 - 46; № 8. С. 53 - 61. Донченко В.О. Российские правила недостаточной капитализации - риск для иностранных инвестиций // Налоги. 2016. № 1. С. 31 - 35. Разгильдеев А.В. Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // Вестник ВАС РФ. 2014. № 4. С. 14 - 33. Разгильдеев А.В., Попов П.А. Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа // Закон. 2013. № 1. С. 57 - 68. [↑](#footnote-ref-60)
61. М. В. Каменков. Проблема экономического основания правил тонкой капитализации // Налоговед. 2016. № 2. [↑](#footnote-ref-61)
62. По мнению С.В. Овсянникова, правила тонкой капитализации опираются на предположение, что при столь явном преобладании задолженности над собственным капиталом организации (более чем в три раза) предоставление ей займа независимым лицом было бы лишено разумных экономических оснований, а, следовательно, полученный налогоплательщиком заем обязан своим происхождением тем «особым отношениям», которые связывают налогоплательщика и заимодавца (участника), а не рыночным законам. С.В. Овсянников. Российские правила тонкой капитализации: восстановление в правах или импульс к развитию? Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-62)
63. Пункт 1 статьи 270 Налогового кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-63)
64. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13 по делу № А40-41244/12-99-222. Интересно, что в данном постановлении сделан вывод о том, что налогоплательщик не вправе отнести на расходы проценты по займу, взятому с целью выплаты дивидендов. [↑](#footnote-ref-64)
65. В данном разделе указано, что под практикой «недостаточной» или «тонкой» капитализации понимается замещение финансирования дочерних организаций через участие в капитале, что подразумевает распределение получаемой прибыли с помощью облагаемых налогом дивидендов, финансированием при помощи предоставления заемных средств и последующем распределении прибыли через уплату относимых на расходы процентов. [↑](#footnote-ref-65)
66. Речь идет о соглашениях об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией 15.11.1995 и об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр 05.12.1998. [↑](#footnote-ref-66)
67. См., например, постановления от 14 июля 2003 года № 12-П и от 23 декабря 2009 года № 20-П, определения от 4 апреля 2006 года № 98-О, от 13 июня 2006 года № 319-О и от 7 июня 2011 года № 805-О-О). Так, в Постановлении от 14 июля 2003 года № 12-П Конституционный Суд Российской Федерации указал на следующее: «…в ряде постановлений, в случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу фактические обстоятельства, ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, закрепленное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным (Постановления от 6 июня 1995 года по делу о проверке конституционности положения статьи 19 Закона РСФСР "О милиции", от 13 июня 1996 года по делу о проверке конституционности части пятой статьи 97 УПК РСФСР, от 28 октября 1999 года по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"). Данная правовая позиция имеет общий характер и касается любых правоприменителей, включая налоговые органы». [↑](#footnote-ref-67)
68. Гидирим В., Иванов А. Недостаточная капитализация: буква закона против здравого смысла // Налоговый вестник. 2012. № 1. С. 57 - 66. [↑](#footnote-ref-68)
69. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Гурово-Бетон" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации». Аналогичная правовая позиция изложена и в определении от 17.07.2014 № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Северсталь Менеджмент" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-69)
70. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.11.2015 № Ф07-6553/2015 по делу № А05-12258/2014. [↑](#footnote-ref-70)
71. М. В. Каменков. Проблема экономического основания правил тонкой капитализации // Налоговед. 2016. № 2. [↑](#footnote-ref-71)
72. М.В. Каменков, в свою очередь, указывает на следующие возможные цели делового характера выдачи именно займа, а не вклада в уставный капитал: Целью предоставления займа могут быть и особо выгодные условия участия в бизнесе заемщика, и инновационные продукты, находящиеся только на стадии разработки и пока не имеющие рыночной или обоснованной балансовой стоимости. Кроме того, если говорить о предоставлении займов холдингам, то нередко в одной из его компаний (обычно в головной компании) сосредоточиваются «входящие» потоки прибыли, которые затем распределяются по другим элементам группы. Собственный капитал такой организации могут быть небольшим, в то время как основные производственные мощности и капитал сконцентрированы в иных структурных единицах холдинга. Логично, что заем будет браться от лица такой головной компании, где сосредоточивается прибыль. // Там же. [↑](#footnote-ref-72)
73. Данное право более подробно рассмотрено в параграфе 1 настоящей главы. [↑](#footnote-ref-73)
74. Тематический выпуск: К Седьмому международному налоговому симпозиуму "Теория и практика налоговых реформ". Подборка статей (под ред. А.В. Брызгалина) ("Налоги и финансовое право", 2015, № 5); В.М. Зарипов. Понятие экономического основания налога // Налоговед. 2014. № 5. [↑](#footnote-ref-74)
75. Крепышева С.К. Криминалистическая характеристика преступной деятельности и административных правонарушений в сфере игорного бизнеса // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2010. № 1. С. 139 - 143. [↑](#footnote-ref-75)
76. Гузинец К.В. Игорный бизнес в России // Вестник академии. 2014. № 3. С. 152 - 156. [↑](#footnote-ref-76)
77. Утратил силу в связи с изданием Приказа ФНС РФ от 21.04.2005 № САЭ-3-02/173@. [↑](#footnote-ref-77)
78. Утратил силу с 1 января 2003 года (Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ). [↑](#footnote-ref-78)