Санкт-Петербургский государственный университет

Кафедра государственного и административного права

Аннотация магистерской диссертации

студента по направлению магистратуры «Налоговое право»

Антонова Даниила Геннадьевича

**Тема диссертации**:

Правовые презумпции как инструмент противодействия налоговым злоупотреблениям

**Цели и задачи исследования**:

**1.** Выявление пределов допустимости и условий использования правовых презумпций в целях противодействия злоупотреблениям в сфере налоговых правоотношений с позиций конституционных принципов налогообложения;

**2.** Рассмотрение отдельных правил в сфере налогообложения, основанных на таких презумпциях;

**3.** Оценка конституционности данных презумпций с точки зрения выявленных пределов и условий их использования.

**Выводы, сделанные по результатам исследования**:

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).