Санкт-Петербургский государственный университет

Кафедра государственного и административного права

**Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции конституционных принципов налогообложения**

Выпускная квалификационная работа:

студента 2 курса магистратуры

по программе «Налоговое право»

очной формы обучения

Дементьевской Валерии Витальевны

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Сосновский Сергей Анатольевич

Санкт-Петербург

2017

Содержание

[Введение 3](#_Toc481664320)

[Глава 1. Категории добросовестности и необоснованной налоговой выгоды в налоговом праве 7](#_Toc481664321)

[*§1. Допустимость обращения к категории добросовестности в налоговых отношениях* 7](#_Toc481664322)

[*§2. Определение пределов применения категорий добросовестности и необоснованной налоговой выгоды* 12](#_Toc481664323)

[Глава 2. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции конституционных принципов налогообложения 27](#_Toc481664324)

[*§1. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа самостоятельного исполнения налоговой обязанности* 27](#_Toc481664325)

[*§2. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа запрета двойного налогообложения* 34](#_Toc481664326)

[*§3. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа экономического основания налога* 39](#_Toc481664327)

[Заключение 48](#_Toc481664328)

[Список использованных нормативно-правовых актов и литературы 50](#_Toc481664329)

**Введение**

Правоприменители в лице налоговых органов и арбитражных судов массово апеллируют к допустимости “переложения” на налогоплательщика налоговых обязательств контрагента в случае установленной недобросовестности первого. Так, налоговые органы отказывают признать право налогоплательщика на заявленные им вычеты по налогу на добавленную стоимость по взаимоотношениям с контрагентом, обладающим признаками “фирмы-однодневки”, если таким контрагентом не исполнена обязанность по уплате НДС, а значит, в бюджете не сформирован источник возмещения налога. В результате суммы налога по существу взыскиваются за счет средств налогоплательщика, то есть происходит «переложение» налоговой обязанности.

При этом, ввиду отсутствия в Налоговом кодексе Российской Федерации[[1]](#footnote-1) (далее также - НК РФ) такого условия принятия представленного НДС к вычету как исполнение контрагентом обязанности по уплате соответствующих сумм налога в бюджет, правовым основанием вышеобозначенным действиям налоговых органов служит Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"[[2]](#footnote-2), в настоящее время являющееся единственным источником критериев признания налоговой выгоды необоснованной.

В названном постановлении установлены следующие альтернативные условия признания налоговой выгоды налогоплательщика необоснованной в случае неисполнения его контрагентом налоговых обязанностей:

«налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом»,

либо «деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей»[[3]](#footnote-3).

Оба условия представляют собой определение признаков поведения налогоплательщика, свидетельствующих об отсутствии в его действиях добросовестности. В рассматриваемых случаях провозглашается запрет переложения негативных последствий неосмотрительности налогоплательщика на бюджетную систему, а также идет речь об умышленном создании условий для получения необоснованной налоговой выгоды за счет проведения операций с “фирмами-однодневками”.

Отсутствие в законодательстве каких-либо иных указаний, конкретизирующих вышеприведенные условия, привело к формированию порядка и условий их применения непосредственно в судебной практике арбитражных судов и в разъяснениях финансового ведомства[[4]](#footnote-4), что связывается с противодействием злоупотреблениям налогоплательщиков, обнаруживающих все новые и новые способы уклонения от исполнения своих налоговых обязанностей.

Нельзя не отметить, что регулирование института недобросовестности налогоплательщика как составной элемент его обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы не на законодательном, а на правоприменительном уровне приводит к нарушению общеправового принципа формальной определенности, стабильности правового положения налогоплательщика, а также прямо нарушает требование статьи 57 Конституции РФ о регулировании налоговых правоотношений именно законом.

Безусловно, при разрешении данной категории споров необходимо выяснение фактических обстоятельств получения налогоплательщиком налоговой выгоды в каждом конкретном случае с последующей оценкой ее обоснованности, в связи с чем невозможно установление детального единого регулирования, исключающего дискрецию правоприменителей. Тем не менее, по нашему мнению, изложенное не может оправдать отсутствие должного базового регулирования, содержащего минимальные конституционно-правовые гарантии защиты налогоплательщиков от произвольных правоограничений, отсутствие закрепленных пределов полномочий налоговых органов на уровне федерального законодательства.

Налоговые, а вслед за ними и судебные органы, все чаще отходят от буквального толкования вышеприведенных условий пункта 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, не воспринимая их как пределы использования инструмента признания налоговой выгоды налогоплательщика необоснованной. Вместе с тем, указанные положения есть не что иное как развитие позиции Конституционного Суда Российской Федерации о запрете переложения на налогоплательщика ответственности за нарушения налогового законодательства, допущенные его контрагентом[[5]](#footnote-5), в связи с чем, по нашему мнению, недопустимым является расширительное толкование исключительных условий.

Цель настоящего исследования состоит в определении соответствия конституционным принципам налогообложения последствий применения концепции необоснованной налоговой выгоды в виде переложения налогового бремени контрагента на налогоплательщика, а также выявление сопутствующих правовых проблем и формирование рекомендаций по усовершенствованию налогового законодательства.

Задачи исследования:

1. проанализировать место категории добросовестности в налоговом праве, историю ее появления и проблемы, возникающие в связи с обращением к ней правоприменителем;
2. определить пределы применения категорий добросовестности и необоснованной налоговой выгоды с учетом анализа текущей законодательной деятельности (в части законопроектной работы);
3. выявить правовые проблемы, возникающие при разрешении споров о необоснованной налоговой выгоде, сформулировать некоторые предложения по регулированию данного института в Налоговом кодексе РФ;
4. исследовать вопросы соответствия переложения налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, на налогоплательщика, как результата отказа в принятии к вычету сумм «входного» НДС, таким принципам налогообложения как принцип самостоятельной уплаты налога, принцип однократности налогообложения и принцип экономического основания.

**Глава 1. Категории добросовестности и необоснованной налоговой выгоды в налоговом праве**

[***§***](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BA_%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0)***1. Допустимость обращения к категории добросовестности в налоговых отношениях***

Для начала необходимо обратиться к вопросу применимости в публично-правовых отношениях категории добросовестности как категории зеркальной понятию недобросовестности, ведь допустимость переложения налоговых обязательств контрагента на налогоплательщика в российской практике поставлена в зависимость от условия доказанности недобросовестного поведения последнего.

Как было отмечено во введении, условия признания необоснованной налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком по операциям с контрагентом, не исполнившим свои налоговые обязанности, и есть критерии для определения недобросовестного поведения налогоплательщика[[6]](#footnote-6). В связи с чем не отменяет актуальности вопроса о месте категории добросовестности в налоговом праве, то обстоятельство, что с принятием постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 в судебной практике понятие добросовестности (недобросовестности) постепенно сменилось использованием понятия необоснованной налоговой выгоды.

Так, В.А. Белов предлагает рассматривать добросовестность как извинительное незнание о фактах или правах других лиц[[7]](#footnote-7). Именно такое юридическое значение, по его мнению, придается институту добросовестности в гражданском праве, что он последовательно выводит из толкования всего ряда положений Гражданского кодекса, содержащих упоминание данного института. Для выхода за пределы частно-правовых отношений следом за В.А. Беловым сократим определение добросовестности до более общего - “состояния извинительного незнания”[[8]](#footnote-8).

Учитывая презумпцию знания закона в условиях надлежащего его опубликования[[9]](#footnote-9), представляется недопустимым обращение к категории добросовестности в отношении объективной противоправности. Следовательно, и оперирование данным понятием в отношении налогоплательщика, действующего в противоречие положениям налогового законодательства, казалось бы, невозможно.

Однако, столь простая логика несовместимости понятия добросовестности с природой публично-правовых отношений, не помешала прочному закреплению данного института в сфере налогового права с подачи Конституционного Суда Российской Федерации (далее - Конституционный Суд).

Впервые понятие добросовестности было упомянуто применительно к конкретной ситуации использования налогоплательщиками “проблемных” банков[[10]](#footnote-10). Последующее упоминание прозвучало уже в разъясняющем определении Конституционного Суда[[11]](#footnote-11), что привело к восприятию правоприменителями и распространению многоаспектного применения данного института по сей день.

На то обстоятельство, что формирование общей части налогового права в Российской Федерации происходило правовыми позициями Конституционного суда указывал в своем интервью и судья Г.А. Гаджиев[[12]](#footnote-12). В подобных условиях не является удивительным то, как скоро “прижилась на почве” налогового права данная, по нашему мнению, сугубо цивилистическая категория.

При этом следует отметить, что, по нашему мнению, произвольное использование института добросовестности в налоговых отношениях противоречит и принципу недопустимости дискриминации и установления различного фискального бремени для тех категорий налогоплательщиков, между которыми нет обоснованного экономического различия (п. 2 ст. 3 НК РФ)[[13]](#footnote-13). Выставление соответствия критерию добросовестности при прочих равных условиях деятельности налогоплательщиков есть не что иное как оценка внутреннего субъективного отношения самого налогоплательщика к совершаемым им операциям, фактам его хозяйственной жизнедеятельности. Между тем, именно реальная хозяйственная операция, существо ее содержания, является основанием для налоговых последствий, но никак не отношение налогоплательщика к ней.

Таким образом, представляется ошибочным придание самостоятельной юридической значимости понятию добросовестности в налоговом праве. Добросовестность налогоплательщика есть его должное соответствующее закону поведение. При этом существование презумпции добросовестности налогоплательщика по сути является лишь избыточным свидетельством распределения бремени доказывания незаконных действий налогоплательщика на налоговые органы. Подобной точки зрения придерживается и большинство авторов[[14]](#footnote-14).

В этом смысле представляется вполне обоснованным возражение налоговых органов и указание судов на отсутствие необходимости учета при определении размера налоговой санкции такого обстоятельства как добросовестное исполнение налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов в числе смягчающих ответственность обстоятельств, так как подобные действия есть “норма поведения налогоплательщика”[[15]](#footnote-15) и самостоятельного значения не имеют.

Тем не менее, внедрение понятия добросовестности на уровне правовых позиций Конституционного Суда образует недопустимую для публично-правовых отношений неопределенность, связанную, с одной стороны, с необходимостью учитывать соответствие субъективного элемента действий налогоплательщика данному критерию, с другой стороны, оставляет на усмотрение суда в каждом конкретном случае разрешение вопроса о принятии довода о добросовестном поведении. О неопределенности, вносимой в публично-правовые отношения, в связи с выведением из позиции Конституционного Суда РФ презумпции добросовестности, говорит и Щекин Д. М.[[16]](#footnote-16)

Иллюстрацией обозначенной проблемы является судебная практика с прямо противоположными выводами относительно необходимости учета добросовестного исполнения налоговых обязанностей в числе смягчающих ответственность обстоятельств[[17]](#footnote-17), при этом в подтверждение своей позиции окружные суды ссылаются на Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71.

Как было отмечено Президиумом ВАС РФ, непринятие во внимание этих обстоятельств при решении вопроса о размере штрафа может способствовать уклонению налогоплательщиками от исполнения обязанности по внесению исправлений в налоговую отчетность в надежде, что ошибки налоговым органом не будут обнаружены[[18]](#footnote-18). Однако в приведенном примере Президиум ВАС РФ рассматривал конкретную ситуацию, в которой действия налогоплательщика представляли собой свидетельствование против себя самого, то есть выходили за конституционно обозначенные рамки нормы его поведения[[19]](#footnote-19), что позволяет привести сравнение с таким институтом уголовного права как явка с повинной. По мнению Президиума ВАС РФ, именно в таком случае самостоятельное выявление и исправление допущенных налогоплательщиком (налоговым агентом) нарушений, должно рассматриваться в качестве смягчающего обстоятельства.

Тем самым, Президиум лишь подтвердил подход о том, что добросовестное поведение в виде исполнения своих налоговых обязанностей как имущественного, так и организационного характера, это норма поведения налогоплательщика, и учету в качестве смягчающего ответственность обстоятельства подлежит лишь в случае, когда такие добросовестные действия были произведены налогоплательщиком несмотря на его право не свидетельствовать против себя самого (ст. 51 Конституции РФ).

Подобный пример призван продемонстрировать насколько вольно и разнообразно органами судебной власти понимается категория добросовестности даже вне разрешения споров, связанных с признанием налоговой выгоды необоснованной.

С другой стороны, в условиях массового злоупотребления налогоплательщиков своими налоговыми правами законодатель обладает должной конституционно-правовой дискрецией в установлении специальных правил, препятствующих налогоплательщикам осуществлять подобные злоупотребления. Установление данных правил может включать в себя детальное определение категорий, институтов, направленных на противодействие уклонения от исполнения налоговых обязанностей, в том числе посредством введения института недобросовестности. Данная дискреция обусловлена необходимостью финансового обеспечения населения, выполнения возложенных на государство социальных функций и т.д., то есть реализации конституционных прав граждан, неопределенного круга лиц. Однако указанное регулирование должно осуществляться в строгом соответствии с конституционными принципами налогообложения, общеправовыми конституционными принципами, такими как пропорциональность и соразмерность правоограничений, а также с конституционным принципам регулирования налогообложения на основании закона (ст. 57 Конституции РФ). При таких условиях, на наш взгляд, использование института недобросовестности в налоговых правоотношениях не будет являться произвольным.

[***§***](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BA_%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0)***2. Определение пределов применения категорий добросовестности и необоснованной налоговой выгоды***

Полагаем, что в целях устранения неопределенности в понимании и применении категории добросовестности в налоговых отношениях должна быть произведена детальная проработка пределов ее применения для соответствия конституционному требованию ясности, четкости, определенности и недвусмысленности норм налогового права. В ином случае обращение правоприменителя к категории добросовестности противоречит принципу правовой определенности налогообложения[[20]](#footnote-20), влечет недопустимое отсутствие единообразия в судебной практике правоприменения, что, в свою очередь, также нарушает принцип равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ).

К выводу о недопустимости применения категории добросовестности как объективного внешнего мерила в публично-правовых отношениях в связи с противоречием принципу строгой формальной определенности норм публичного права приходит и Савсерис С.В.[[21]](#footnote-21)

В текущей законодательной деятельности предпринята попытка определения пределов применения критериев необоснованной налоговой выгоды в Налоговом кодексе: на рассмотрении Государственной Думой находится Законопроект № 529775-6 О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком) (далее - Законопроект)[[22]](#footnote-22), которым предлагается дополнить новыми положениями статьи 54, 169 и 252 Налогового кодекса РФ.

Однако предложенные изменения уже получили свою долю обоснованной критики.

Так, неудачным является предложение внести в 54 статью Налогового кодекса РФ полный запрет на учет в целях налогообложения хозяйственной операции, основной целью учета которой является уменьшение налоговой обязанности[[23]](#footnote-23). Подобное изменение означает закрепление на уровне закона полномочия налоговых органов пересматривать деловую цель любой хозяйственной операции в отсутствие установленных пределов такого полномочия, как это имеет место и сейчас при действии Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

Отметим, что из самой формулировки поправки следует, что некая хозяйственная операция в действительности имела место (пусть ее совершение и преследовало цели уменьшения налоговой базы). Следовательно, последствием выявления подобной операции должна быть не полная ее дисквалификация для целей налогообложения, как это предлагается авторами Законопроекта, а проведение переквалификации с полной налоговой реконструкцией всех обязательств налогоплательщика, включая уплаченные налоги и произведенные им расходы в связи с осуществлением такой операции.

Вместе с тем, дополнение в статью 54 Налогового кодекса РФ не предполагает обязанности налоговых органов определять налоговые последствия с учетом тех прав, которые имел бы налогоплательщик при правильном налоговом учете таких операций.

Более того, полный отказ в учете реальной операции для целей налогообложения прибыли прямо противоречит позиции, сформулированной Пленумом ВАС РФ в пункте 7 постановления от 12.10.2006 № 53, на смену которому и призван прийти предложенный законопроект. При этом альтернативы, достойной, равнозначной замены указанному пункту законопроект не содержит, что ставит под сомнение не только достижение целей введения данного законопроекта (формально определенное регулирование института необоснованной налоговой выгоды на уровне закона во исполнение требований статьи 57 Конституции РФ), но также и влечет за собой непропорциональное, неконституционное ухудшение правового положения налогоплательщиков, стабильности их правового статуса по сравнению с ориентирами, заложенными в Пленум.

Также указанная позиция была сформирована Президиумом ВАС РФ в постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 по “Делу Камскому завода ЖБИ”[[24]](#footnote-24), а в дальнейшем также получила отражение в пункте 8 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, об обязанности налоговых органов определить обязательства по налогу на прибыль организаций расчетным методом в случае непредставления налогоплательщиком достоверных сведений о хозяйственной операции, реальность которой, тем не менее, не оспаривается[[25]](#footnote-25).

Помимо этого, введение подобного положения угрожает перечеркнуть достигнутый в судебной практике запрет на оценку как налоговыми органами, так и органами судебной власти, целесообразности, рациональности и эффективности решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности[[26]](#footnote-26). Проверяющим будет достаточно установить, что выбор того или иного контрагента-посредника приводит к уменьшению налоговых обязательств налогоплательщика (например, за счет увеличения суммы налоговых вычетов по НДС), как они смогут констатировать противоправную цель, проигнорировав косвенную природу налогообложения и необходимость установления как исполнения налоговых обязанностей контрагентами налогоплательщика, так и наличие признаков недобросовестного поведения.

Негативную оценку заслуживают, по нашему мнению, и дополнения, предлагаемые ко внесению во вторую часть НК РФ (в статьи 169 и 252 НК РФ), которые представляют собой введение уточнений условий применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и признания затрат в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

Так, по задумке авторов Законопроекта пункт 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ необходимо дополнить следующими положениями:

"Счет-фактура, подписанный неуполномоченным либо неустановленным лицом, не может являться основанием для принятия к вычету предъявленных покупателю продавцом сумм налога",

а также:

"Счет-фактура, выставленный продавцом, не являющимся лицом, которое осуществило реализацию товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав, не может являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету, за исключением случаев, когда исполнение этих обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации или с условиями договора может быть возложено на третье лицо, либо в случаях исполнения этого обязательства на основе договора комиссии, агентского договора (предусматривающего исполнение от имени агента), договора транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика".

Симметричные дополнения, уточняющие определение условия документальной подтвержденности затрат, предлагается внести и в пункт 2 статьи 252 Налогового кодекса РФ:

“При этом не признаются документально подтвержденными затраты, в подтверждение которых представлены следующие документы:

документы, подписанные неуполномоченным или неустановленным лицом;

документы, подписанные от имени лица, не осуществлявшего реализацию товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав, за исключением случаев, когда исполнение этих обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации или с условиями договора может быть возложено на третье лицо, либо в случаях исполнения этого обязательства на основе договора комиссии, агентского договора (предусматривающего исполнение от имени агента)”.

Из приведенных положений явно прослеживается цель законодателя на оптимизацию разрешения вопроса о получении необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком, в отношении которого установлено оформление хозяйственных операций с “фирмами-однодневками”, создание искусственного документооборота. Однако авторы Законопроекта не учитывают, что подобный казуистический способ появления налоговой нормы спровоцирует возникновение коллизий и пробелов в налоговом законодательстве.

В первую очередь, отметим исключительно формалистский подход к определению получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды: проверяющим достаточно получить показания представителей контрагента о неподписании ими документов первичного учета и счета-фактуры либо установить признаки фирмы технического звена (малочисленность сотрудников, отсутствие транспортных средств, регистрация незадолго до совершения сделки и т.д.), как у них появляются основания для отказа налогоплательщику как в признании затрат в составе расходов по налогу на прибыль организаций, так и применении налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Тем самым, устраняется необходимость к оспариванию реальности операции, доказыванию отсутствия ее деловой цели и непроявления должной степени осмотрительности в выборе контрагента, все переведено в область поиска оснований для претензий к оформлению документов.

Обращает на себя внимание и то обстоятельство, что в отличие от подхода, продемонстрированного авторами Законопроекта, действующее законодательство в интерпретации правоприменителей допускает ситуацию, когда по одной и той же хозяйственной операции налогоплательщику отказывают в применении вычетов по налогу на добавленную стоимость, но признают правомерным учет затрат, произведенных в связи с осуществлением такой операции, в составе расходов по налогу на прибыль организаций. Безусловно, подобные последствия влечет лишь операция, реальность которой не ставится под сомнение[[27]](#footnote-27).

Само по себе подобное разграничение в установлении различных последствий одной и той же хозяйственной операции не может не вызывать вопросов о его допустимости и обоснованности. Такая дифференциация вызывает мысли о “разной реальности”, подлежащей установлению в целях налогообложения налогом на прибыль организаций (реальность самой по себе поставки) и налогом на добавленную стоимость (реальность взаимоотношений с конкретным контрагентом).

Налоговый орган обязан учесть в составе расходов по налогу на прибыль затраты, понесенные налогоплательщиком в связи с осуществлением реальной операции, пусть и оформленной документами, признанными им недостоверными (например, подписанные неустановленным лицом). Изложенное следует из того, что задачами налогового контроля является установление действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом[[28]](#footnote-28), то есть установление в том числе и тех обстоятельств, которые ведут к уменьшению суммы налога к уплате. При этом необходимость применения расчетного метода в данном случае следует из приведенной ссылки на разъяснения Пленума ВАС РФ, данных в пункте 8 постановления от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Сразу отметим, что предлагаемая новая редакция статьи 252 Налогового кодекса РФ в совокупном толковании с предложенной поправкой в статью 54 исключает возможность установления расчетным методом действительных обязательств по налогу на прибыль организаций, что влечет неминуемое смещение баланса частных и публичных интересов в пользу публичного субъекта. Подобное регулирование противоречит общему принципу определения объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций в том виде, в котором он установлен в статье 247 Налогового кодекса РФ (доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов), а значит, не может быть признано законным.

Вместе с тем, полный отказ в принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость в связи с представлением недостоверного счета-фактуры по той же самой реальной операции представляется необоснованным лишь в первом приближении.

Дифференциация последствий по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость в рассматриваемой ситуации обусловлена косвенной природой последнего, которая выражается в том, что каждый из участников хозяйственной жизни на соответствующей стадии производства и реализации товаров (работ, услуг) уплачивает налог с дельты, являющейся разницей между суммами налога, исчисленными по операциям, облагаемым НДС, и налоговыми вычетами. В конечном итоге, вся сумма налога перекладывается на потребителя[[29]](#footnote-29). Тем самым, необходимо точное установление суммы налога, подлежащей к уплате в бюджет каждым последующим звеном по каждой конкретной операции, чем, в соответствии с господствующей точкой зрения, подтверждается недопустимость применения расчетного метода налоговых обязательств в отношении налога на добавленную стоимость[[30]](#footnote-30).

Между тем, нельзя признать соответствующим налоговому законодательству вывод о недопустимости вообще определения расчетным методом налоговых обязательств по НДС, а впоследствии о невозможности применения налоговых вычетов.

Так, реализация положений [подпункта 7](http://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=499046595&anchor=XA00MA42ML#XA00MA42ML) пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ о расчетном методе применительно к налогу на добавленную стоимость проявляется в ситуациях, когда вместо использования косвенного метода применяется прямой метод (п. 4 ст. 164 НК РФ). Данное утверждение подкрепляется разъяснением Пленума ВАС РФ, который в пункте 17 Постановления от 30.05.2014 № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" со ссылкой на пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ указал, что выделить НДС из указанной в договоре цены расчетным методом можно в том случае, если в договоре нет указания на то, что установленная цена не включает сумму налога, и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора[[31]](#footnote-31) .

Изложенное свидетельствует о применимости расчетного метода в отношении налога на добавленную стоимость, в связи с чем представляется не совсем корректным вывод Пленума ВАС РФ о невозможности предоставления налоговых вычетов по НДС на основании положений о расчетном методе (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)[[32]](#footnote-32). Подобной точки зрения придерживается и Зарипов В.М., отмечая, что запрет на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость, определенных прямым методом, приводит к нарушению принципа экономического основания налога (п.3 ст. 3 НК РФ)[[33]](#footnote-33).

По нашему мнению, подход Пленума ВАС РФ следует уточнить, исключив указание на невозможность предоставления вычета по НДС по операциям, “исходящий” НДС по которым был определен прямым (расчетным) методом. В таком случае правомерность принятия сумм “входного” НДС к вычету будет зависеть от отсутствия претензий налогового органа к обоснованности налоговой выгоды, а не от метода определения сумм НДС к уплате у поставщика.

При этом налоговое законодательство предусматривает в числе прочих такое условие возникновения права на вычет по налогу на добавленную стоимость как наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры, то есть документа, обладающего всеми необходимыми реквизитами (ст. 169 НК РФ). Такой счет-фактура представляет собой обоснованное предположение о том, что выставивший ее контрагент исполнит свои обязанности по уплате указанной в ней суммы НДС, что сформирует в бюджете источник для последующего возмещения налога.

Однако при выявлении проверяющими такого обстоятельства как выставление счета-фактуры контрагентом, который в действительности самостоятельно не мог исполнить (не исполнил) обязательства по операции, указанной в документе, данную конкретную операцию нельзя признать реальной. В таком случае отказ в принятии к вычету сумм “входного” НДС, предъявленных в недостоверном счете-фактуре, обусловлен невозможностью достижения самоцели механизма налоговых вычетов: устранения «каскадного» эффекта в обложении налогом операций, последовательно формирующих стоимость реализуемых товаров, работ, услуг.

Тем не менее, само по себе нарушение оформления счета-фактуры либо первичного учетного документа не должно и не может повлечь признание полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной, так как обратный подход исходит из презумпции недобросовестности налогоплательщика и не учитывает концепцию должной осмотрительности, наиболее выразительным примером применения которой является позиция, сформированная Президиумом ВАС РФ по «Делу Муромского стрелочного завода». Президиум ВАС РФ указал на недостаточность установления исключительно недостоверности документа для констатации получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и необходимость выяснения обстоятельств, свидетельствующих об осведомленности налогоплательщика об ошибках в документах, представленных ему контрагентом[[34]](#footnote-34). Иными словами, для отказа в налоговом вычете недостаточно установить отсутствие достоверного реквизита счета-фактуры (пусть и отнесенного положениями ст. 169 НК РФ к числу существенных), необходимо установить добросовестное незнание налогоплательщика в отношении отсутствия достоверности определенного реквизита.

Отчасти приведенная позиция соответствует и подходам, выработанным в практике Европейского суда по правам человека, который в решении от 22.01.2009 № 3991/03 по делу Bulves AD v. Bulgaria признал, что власти выходят за рамки справедливого и нарушают разумный баланс, когда в отсутствие каких-либо указаний на прямое участие лица в злоупотреблении, связанном с уплатой НДС, наказывают такое лицо (получателя облагаемой НДС поставки), исполнившего своего обязанности, за действия его контрагента[[35]](#footnote-35). При этом Суд обратил внимание на следующие обстоятельства: поставщик находился вне контроля получателя, отсутствовали средства отслеживания и обеспечения его исполнительности.

Сасов К.А., указывая на различие в подходах ЕСПЧ и Высшего Арбитражного Суда РФ, отмечает, что в российской практике бремя доказывания реальности операции и проявления должной осмотрительности возложено на налогоплательщика[[36]](#footnote-36), что, по нашему мнению, обусловлено сложностью доказывания отрицательного факта (нереальность операции, недостаточная осмотрительность) со стороны налогового органа. Однако размытость критериев должной осмотрительности не позволяет признать обоснованным распределение бремени доказывания на налогоплательщика.

Возвращаясь к анализируемому Законопроекту, отметим, что его принятие приведет к тому, что оградить от претензий налоговых органов и недобросовестного поведения контрагента сможет лишь нотариальное удостоверение подписи на каждом счете-фактуре и документе первичного учета. Не требуется пояснений, что подобные меры предосторожности в документообороте являются чрезмерными и парализуют хозяйственную деятельность налогоплательщиков. В связи с чем, можно предположить, что одной из целей предложенных изменений является стимулирование субъектов предпринимательской деятельности осуществить переход на электронный документооборот, который полностью не устранит, но все же снизит вероятность признания налоговой выгоды необоснованной в связи с установлением недостоверности сведений, содержащихся в документах налогоплательщика[[37]](#footnote-37).

Таким образом, внесение изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ в том виде, в каком оно предложено авторами Законопроекта, является отчасти избыточным, а отчасти - недостаточно гарантирующим права налогоплательщиков, регулированием, входящим в противоречие со сложившимися подходами в судебной практике арбитражных судов, а также доктриной необоснованной налоговой выгоды как она закреплена сейчас в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

В то время как при формулировании должного регулирования следует отталкиваться от того, что в делах о необоснованной налоговой выгоде нужно не только установить ее внешние проявления, но и показать связь этих обстоятельств с одним из оснований ее возникновения[[38]](#footnote-38).

Казалось бы, на то же самое ориентирует уже и Федеральная налоговая служба России в письме от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ “О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды”[[39]](#footnote-39), призывая отойти от осуществления формального сбора доказательственной базы и устанавливать лицо, являющееся действительным выгодоприобретателем от встраивания фирмы технического звена.

Так, Федеральная налоговая служба России в данном письме предписала нижестоящим инспекциям устанавливать подконтрольность фирм технического звена именно проверяемому налогоплательщику. При этом сами по себе ошибки и несоответствия в оформляющих операцию документах в отсутствие иных сомнений в ее реальности опровергнуть таковую не могут, как не могут являться достаточным доказательством получения необоснованной налоговой выгоды и полученные в рамках допросов заявления об отказе от подписи или отрицания реального занятия должности руководителя организации-контрагента. Обращает внимание, что проявление должной осмотрительности следует устанавливать даже в отсутствие доказательств подконтрольности и в отсутствие сомнений о реальности операции.

Направление данных указаний нижестоящим инспекциям является следствием выводов, сделанных Судебной коллегией Верховного Суда РФ по экономическим спорам при рассмотрении дел о получении необоснованной налоговой выгоды в пользу налогоплательщика[[40]](#footnote-40). Вместе с тем, до того времени, как установление подконтрольности «фирмы-однодневки» по реальной операции не получит своего закрепления в должном виде в Налоговом кодексе РФ как обстоятельство, требующее обязательного выяснения при доказывании налоговым органом получения именно покупателем необоснованной налоговой выгоды, нельзя констатировать, что в отношении налогоплательщиков будут приниматься справедливые и законные решения, так как критерии недостаточной осмотрительности в выборе контрагента только размываются, расширяются[[41]](#footnote-41), как и значимость данной концепции при установлении недобросовестности в действиях налогоплательщика.

Необходимость установления лица, сопричастного к фиктивной организации, поиска действительного выгодоприобретателя соответствует и подходам, уже десять лет как сложившимся в практике Европейского суда по правам человека.

Так, в деле «Интерсплав против Украины» еще в 2007 году Суд выразил позицию, согласно которой наличие у контролирующих органов информации о злоупотреблениях конкретной компании в системе возмещения НДС позволяет предпринимать действия с целью убрать или предотвратить эти злоупотребления, но Суд не может согласиться с практикой таких действий при отсутствии каких-либо признаков, которые указывали бы на то, что заявитель непосредственно причастен к таким злоупотреблениям[[42]](#footnote-42).

Таким образом, на данном этапе определение соответствия поведения налогоплательщика добросовестному все еще остается на уровне правоприменения, что противоречит принципу формальной определенности закона и является недопустимым в публично-правовых отношениях, даже с целью сохранения гибкости регулирования для противодействия возможным злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков.

**Глава 2. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции конституционных принципов налогообложения**

[***§***](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BA_%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0)***1. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа самостоятельного исполнения налоговой обязанности***

В отношении уплаты законно установленных налогов как конституционной обязанности налогоплательщика (ст. 57 Конституции РФ) установлено требование самостоятельности ее исполнения, выражающееся в принципе самостоятельной, личной уплаты налога (п. 1 ст. 45 НК РФ). Соблюдение указанного принципа влечет осуществление изъятия налога за счет имущественной сферы именно субъекта конкретной налоговой обязанности[[43]](#footnote-43).

Очевидно, что в случае отказа в вычете “входного” НДС налогоплательщику по причине неуплаты “исходящего” НДС контрагентом (продавцом) происходит нарушение принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности в связи переложением уплаты сумм “исходящего” НДС контрагента за счет средств налогоплательщика. При этом данная ситуация под предусмотренные Налоговым кодексом РФ (ст. 45, 46) исключения из рассматриваемого принципа не подпадает.

Не будут опровергать вывод об установленном нарушении принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности и рассуждения о косвенной природе налога на добавленную стоимость, которая предполагает, что обязанность продавца по уплате “исходящего” НДС фактически будет исполнена за счет средств самого покупателя, в связи с включением суммы налога в цену товара (работы, услуги). При косвенном налогообложении происходит лишь экономическое переложение бремени на покупателя, само изъятие сумм налога осуществляется у продавца, он остается “юридическим плательщиком” налога на добавленную стоимость. При этом в результате применения вычетов “входного” НДС налогоплательщиком-покупателем эффект переложения экономического бремени устраняется.

Подтверждает изложенное также и то обстоятельство, что обязанным лицом перед государством (“юридическим” плательщиком) остается именно продавец в ситуации, когда он не получает от покупателя оплаты за поставленные товары (работы, услуги). Так, Конституционный Суд РФ в Определении от 12 мая 2005 года № 167-О отмечает, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ)[[44]](#footnote-44). Обратный подход привел бы к нарушению принципа нейтральности НДС, так как в любом случае безвозмездной реализации обязанность по уплате НДС не возникала, в то время как объект налогообложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ) имел место.

В рассматриваемом же случае отказ налогоплательщику-покупателю в принятии к вычету сумм “входного” НДС влечет закрепление экономического бремени уплаты налога за своего контрагента. Подобные негативные последствия в практике правоприменения принято связывать с отсутствием сформированного в бюджете источника для возмещения НДС[[45]](#footnote-45), несмотря на то, что налоговое законодательство не предусматривает такого условия применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

В этот момент вступает в свое действие доктрина необоснованной налоговой выгоды, которая позволяет фискальным органам выходить за пределы установленных налоговым законодательством правил с целью противодействия злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков. Применение данного инструмента также ограничено обязанностью налоговых органов в каждом конкретном случае доказать создание налогоплательщиком условий незаконного возмещения налога на добавленную стоимость.

Необходимо отметить, что принцип самостоятельного исполнения налоговой обязанности тесно связан и с принципом учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога (п. 1 [ст. 3 НК РФ](http://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=901714421&anchor=ZA00MGA2MQ#ZA00MGA2MQ)).

В процессе установления налогов, определения их элементов, должны учитываться такие конституционные принципы, как принцип равенства (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ) и принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). При этом, как было отмечено Конституционным Судом, в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности[[46]](#footnote-46).

Таким образом, законодатель обязан руководствоваться принципом учета фактической способности к уплате налога, так как соблюдение названного принципа позволяет презюмировать способность каждого потенциального налогоплательщика уплатить именно свою недоимку, иными словами, признать справедливым и соразмерным ограничение конституционного права собственности.

В то же время, в литературе отмечается непринципиальное значение учета фактической способности в отношении косвенных налогов, что связывается авторами как раз с включением суммы налога "юридическим налогоплательщиком" - продавцом товаров (работ, услуг) в цену товара и переложением экономического бремени на "фактического налогоплательщика" - покупателя[[47]](#footnote-47). Согласиться с этой точкой зрения применительно к анализируемой ситуации с отказом в принятии к вычету сумм “входного” НДС не представляется возможным.

Так, выше обосновывается устранение у “фактического налогоплательщика” экономического бремени уплаты налога за контрагента посредством использования механизма налоговых вычетов. Более того, “фактическим налогоплательщиком” налога на добавленную стоимость является конечный потребитель, а не организация, претендующая на применение налоговых вычетов, то есть не та организация, которая будет вправе принять к вычету “входные” суммы НДС в связи с дальнейшим использованием приобретенных товаров (работ, услуг) в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость.

При этом, по нашему мнению, в отношении налога на добавленную стоимость возможно рассматривать способность к уплате данного налога как следствие получения продавцом суммы “исходящего” косвенного налога в составе цены от своего покупателя. Точнее было бы указать даже на реализацию данного принципа в самом конструировании механизма косвенного налогообложения: в возможности получения такой суммы от покупателя, так как переложение экономического бремени остается на усмотрение налогоплательщика. Нельзя также не учитывать, что в кризисных экономических условиях переложение сумм косвенного налога на потребление может и не произойти: нередки случаи, когда продавец берет фактическое бремя уплаты НДС на себя посредством снижения цены или перелагает его на своего поставщика, а не покупателя[[48]](#footnote-48).

Следовательно, переложение налоговой обязанности недобросовестного контрагента на налогоплательщика не учитывает способности последнего к уплате сумм налога и при условии перечисления покупателем оплаты за поставленные товары (работы, услуги) влечет чрезмерное экономическое бремя в связи с невозможностью его устранения посредством применения механизма налогового вычета.

Однако в случае установленного сговора налогоплательщика с контрагентом, и, как следствие, получения им необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерно заявленных вычетов по налогу на добавленную стоимость, следует предполагать наличие способности к уплате данных сумм у самого налогоплательщика-покупателя.

Вместе с тем, такое основание к признанию налоговой выгоды необоснованной как непроявление должной осмотрительности в выборе контрагента, по смыслу пункта 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", может выражаться как в умышленном вовлечении “фирмы-однодневки”, создании схемы, так и в недостаточных действиях налогоплательщика по установлению способности его контрагента к исполнению налоговых обязанностей.

Появление такого основания, как отмечалось во введении, обусловлено недопущением переложения на бюджет негативных последствий выбора налогоплательщиком недобросовестного контрагента. Именно в случае отказа в применении вычетов “входного” НДС в связи с недостаточной осмотрительностью покупателя в отсутствие установленного сговора с продавцом, то есть в отсутствие установленных обстоятельств, свидетельствующих о намерении получить налогоплательщиком собственную экономическую выгоду от взаимодействия с недобросовестным контрагентом, происходит нарушение взаимосвязанных принципов налогообложения: принципа фактической способности к уплате налога и принципа самостоятельного исполнения налоговой обязанности.

Представляется возможным избежать подобных последствий, если установить обязательным условием признания налоговой выгоды необоснованной определение именно проверяемого налогоплательщика как субъекта-выгодоприобретателя от взаимоотношений с недобропорядочным контрагентом. Судебная практика постепенно приходит к выводу о необходимости установления не только внешних признаков злоупотребления налоговыми правами с привлечением “фирм-однодневок”, но установлению сопричастности конкретного налогоплательщика к включению в цепочку взаимоотношений фиктивных организаций[[49]](#footnote-49).

Следует отметить и решение Арбитражного суда города Москвы, в котором суд, воспринимая позицию налогового органа, посчитал возможным расценивать наличие комплекта документов, подтверждающего проявление осмотрительности до заключения соглашения с контрагентом, как излишнее подтверждение недобросовестности налогоплательщика, выражающееся в его подготовленности к претензиям фискальной службы[[50]](#footnote-50). Подход, проявленный в указанном решении, свидетельствует о необходимости законодательного закрепления условия проявления достаточной осмотрительности в выборе контрагента как факультативного при установлении наличия в действиях налогоплательщика злоупотреблений правами на получение налоговой выгоды.

При этом, до момента закрепления пределов применения концепции должной осмотрительности непосредственно в Налоговом кодексе РФ, правоприменителям необходимо учитывать, что на данный момент в налоговом законе отсутствует как обязанность проявлять должную осмотрительность, так и критерии проявления, следовательно, единственно ее невыполнение не может повлечь негативные последствия в виде отказа в применении вычетов по налогу на добавленную стоимость и, тем более, не может явиться основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения[[51]](#footnote-51).

В целях установления баланса между соблюдением основополагающих принципов налогообложения и применением концепции должной осмотрительности как основания к признанию налоговой выгоды необоснованной необходимо признать вторичным определение достаточности проявленной осмотрительности в выборе контрагента по отношению к первостепенной задаче: установлению действительного выгодоприобретателя от операций с фиктивной организацией.

Только в случае доказанного факта получения выгоды от встраивания «фирмы-однодневки» именно налогоплательщиком-покупателем можно говорить об отсутствии нарушения принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности, так как «фирма-однодневка» не ведет хозяйственной деятельности, будучи подконтрольной другому лицу ее налоговая правосубъектность[[52]](#footnote-52) сливается с правосубъектностью контролирующего лица, а значит, непосредственным (действительным) носителем налоговых обязанностей такой организации становится лицо, ее контролирующее.

Изложенное подтверждает, что налогоплательщик, в случае отказа ему в праве принять к вычету суммы «входного» НДС, предъявленные подконтрольной ему фиктивной организацией, по сути, исполняет собственную налоговую обязанность, в связи с чем принцип самостоятельной уплаты налога не нарушается. В то время как отказ в принятии к вычету сумм «входного» НДС по взаимоотношениям с «фирмой-однодневкой», подконтрольной поставщику, не соответствует названному принципу, является несоразмерным и несправедливым ограничением права собственности налогоплательщика, поскольку не учитывает отсутствие какой-либо экономической выгоды, полученной им от таких взаимоотношений, как следствие, не учитывает и отсутствие способности к уплате налога «за» фиктивную организацию. При этом налоговые органы в рамках мероприятий налогового контроля не лишены возможности установить в цепочке контрагентов действительного выгодоприобретателя[[53]](#footnote-53).

[***§***](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BA_%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0)***2. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа запрета двойного налогообложения***

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ, налогообложение, выступая ограничением права собственности, должно быть основано на конституционном принципе равенства, понимаемом прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения, в связи с чем недопустимо двойное обложение одним и тем же налогом одних и тех же объектов[[54]](#footnote-54).

Нормативное закрепление принципа запрета двойного налогообложения, также известного как принцип однократности налогообложения, реализовано в пункте 1 статьи 38 Налогового кодекса РФ, которым установлено, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Отметим, что ранее в статье 6 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"[[55]](#footnote-55) было прямо предусмотрено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

По мнению Тютина Д.В., однократность налогообложения не заслуживает обоснования в числе принципов налогового права, так как очевидно, что требование о многократной уплате некоторого налога по итогам конкретных облагаемых действий или состояний недопустимо - однократная уплата прекращает правоотношение по уплате налога[[56]](#footnote-56). Однако справедливо распространить действие данного принципа и на ситуации, когда многократность уплаты состоит в том, что один и тот же объект за один период облагается налогом одного вида у разных налогоплательщиков, разделив указанный принцип на юридическую и экономическую грани.

Другие исследователи видят самостоятельную значимость запрета двойного налогообложения, в связи с чем предпочтительным полагают его прямое закрепление в составе иных принципов в нормах налогового закона, хотя и признают возможность логического выведения данного принципа из совокупного толкования положений законодательства. Так, Демин А. В. указывает на необходимость закрепления принципа однократности налогообложения в первой части Налогового кодекса РФ в рамках предложений по усовершенствованию нормативного регулирования в целях внесения большей определенности в налоговые отношения[[57]](#footnote-57).

Для рассмотрения соответствия принципу однократности налогообложения необходимо понимать, в чем состоит правовая природа такого элемента налогообложения как объект. Из нормативного определения объекта налогообложения (п. 1 ст. 38 НК РФ) следует, что объект налогообложения – это юридический факт, влекущий возникновение налоговой обязанности у налогоплательщика. В развитие нормативному определению, Кучеров И. И. определяет объект налогообложения как налогообразующую связь, объединяющую предмет налогообложения и субъект налога[[58]](#footnote-58). Придерживаясь данного подхода, приходим к выводу, что принцип однократности налогообложения ориентирует на невозможность возникновения налогообразующей связи с одним и тем же предметом налогообложения у разных субъектов. Иными словами, недопустимой и противоречащей запрету двойного налогообложения является ситуация, в которой один объект налогообложения повлечет возникновение обязанности по уплате налога у разных налогоплательщиков.

Одним из юридических фактов, вызывающих возникновение обязанности исчислить и уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет, является реализация товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 146 НК РФ). Налогообразующая связь возникает между операцией по реализации товара (работы, услуги) как объекта налогообложения и стороной реализующей – продавцом, именно продавец (поставщик) является «юридическим» плательщиком НДС. При этом даже в прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ исключениях, когда обязанность по исчислению и уплате налога перекладывается на покупателя (ст. 161 НК РФ), тот выступает лишь налоговым агентом, то есть исполняющим «чужую» налоговую обязанность, возникающую у стороны, реализующей товар (работу, услугу)[[59]](#footnote-59), за покупателем в то же время сохраняется право принять к вычету суммы «входного» НДС.

Сам по себе отказ в применении вычетов по НДС, как и восстановление сумм налога, принятых ранее к вычету, по нашему мнению, не является нарушением принципа однократности налогообложения. Так, неподтверждение налогоплательщиком права на вычет (то есть отсутствие условий возникновения такого права) связывается с отсутствием хозяйственной операции как таковой, а отсутствие дальнейшего использования в облагаемой налогом на добавленную стоимость деятельности приобретенных товаров (работ, услуг) повлечет утрату права принятия сумм к вычету. В первом случае, двойное налогообложение не возникает, так как не возникает изначально объект налогообложения – реализация товара (работы, услуги). Во втором, имеем дело с восстановлением принятых к вычету сумм «входного» НДС по основаниям дальнейшего неиспользования приобретенных товаров (работ, услуг) в облагаемой деятельности (п. 3 ст. 170 НК РФ), в таком случае налогоплательщик не повторно «уплачивает» НДС в бюджет, а становится конечным приобретателем товара (работы, услуги), а значит, не нуждается в вычете сумм «входного» НДС. Сама сумма ранее принятого к вычету НДС становится объективным неосновательным обогащением налогоплательщика и подлежит возврату в бюджет.

В этом смысле, по нашему мнению, к нарушению принципа однократности налогообложения может привести отказ покупателю в принятии к вычету сумм «входного» НДС с одновременным доначислением НДС по той же операции его контрагенту, не исполнившему свою обязанность по уплате налога[[60]](#footnote-60). Именно в таком случае вопреки конституционным требованиям происходит экономическое повторное налогообложение одной и той же операции по реализации товаров (работ, услуг): во-первых, на стороне поставщика при доначислении налога к уплате, во-вторых, на стороне покупателя на стадии заявления вычетов.

Однако приведенный выше пример имеет место только при ошибочном, невнимательном принятии решений, что в нынешней правовой действительности не исключено, учитывая, что в процессе доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды налоговые органы зачастую ограничиваются общими замечаниями о формальном характере сделок, искусственном увеличении цен в цепочке перепродавцов, не определяют четко предмет доказывания, конкретный способ и не устанавливают как таковое получение налоговой выгоды именно проверяемым налогоплательщиком, а органы судебной власти такими доводами довольствуются при вынесении решений, признающими законными ненормативно-правовые акты налоговых органов.

Обратим внимание на недавнее решение Арбитражного суда города Москвы, которое примечательно попыткой налогоплательщика со ссылкой на нарушение принципа запрета двойного налогообложения обязать ему вернуть суммы «исходящего» НДС, уплаченные в бюджет по операции с реализации недвижимого имущества[[61]](#footnote-61). Ранее по той же операции контрагенту заявителя отказали в принятии к вычету сумм «входного» НДС по причине установления получения им необоснованной налоговой выгоды в связи с отсутствием реальной деловой цели при осуществлении хозяйственной операции. Суд справедливо отказал продавцу в удовлетворении заявленных требований, поскольку именно между ним и операцией по реализации недвижимого имущества возникает та самая налогообразующая связь. В свою очередь, отказ покупателю в вычетах по НДС был обусловлен не фиктивностью операции, а отсутствием деловой цели в ее проведении.

Между тем, крайне спорным представляется вывод суда о том, что обе обязанности являются различными, имеют разные основания и не корреспондируют друг с другом. В отношении обязанности продавца уплатить налог с операции решение представляется логичным и понятным, в то время как ранее взысканная недоимка с покупателя является не «оторванным» от контекста взаимоотношений с продавцом доначислением налога на добавленную стоимость, а суммой «входного» НДС, предъявленного продавцом, на момент спора покупателя им неуплаченного. Такое обстоятельство как неуплата налога контрагентом не могло не сыграть своей роли при оценке судами в совокупности доказательств отсутствия деловой цели приобретения здания. Однако в дальнейшем, когда такое обстоятельство было устранено действиями самого продавца, появляются основания к заявлению двойного налогообложения покупателем. Публичный субъект неосновательно обогатился за счет отказа в принятии к вычету сумм «входного» НДС в момент, когда продавец надлежащим образом исполнил свою обязанность по уплате «исходящего» налога. Встает вопрос об основаниях нахождения в бюджетной системе средств покупателя недвижимого имущества.

По нашему мнению, приведенный пример демонстрирует, что во избежание нарушения принципа запрета двойного налогообложения выяснение обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды обязательно должно включать в себя не только установление уменьшения налоговых обязательств у проверяемого налогоплательщика, но и исследование совокупного результата, совокупных налоговых последствий у всех участников операции. Это выяснение может выразиться, например, в тщательном исследовании вопроса кем встраивается «фирма-однодневка», а в целом, представляет собой все тот же поиск экономического выгодоприобретателя.

[***§***](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%BD%D0%B0%D0%BA_%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0)***3. Возложение на налогоплательщика налогового бремени контрагента, не исполнившего свои налоговые обязанности, с позиции принципа экономического основания налога***

В силу пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Тем самым, наличие экономического основания у налога является обязательным условием законности его взимания как ограничения со стороны публичного субъекта конституционного права собственности. Сам же принцип, закрепленный в пункте 3 статьи 3 Налогового кодекса РФ, Овсянников С. В. предлагает рассматривать как отражение в налоговой норме утверждения о том, что обязательной предпосылкой к возложению налоговой обязанности на лицо служит наличие у него в распоряжении некоего блага[[62]](#footnote-62).

Несмотря на то, что переоценить значение принципа экономического основания невозможно, некоторые исследователи чрезмерно сужают область применения данного принципа до экономической составляющей процесса установления налогов и сборов. Так, Крохина Ю. А. видит следующие два его аспекта: эффективность налогов с позиции их самоокупаемости и учет всевозможных экономических последствий для государства, экономики и налогоплательщика[[63]](#footnote-63).

По нашему мнению, подобный подход существенно ограничивает действительную сферу применения данного принципа.

Антонов Д. Г. обоснованно полагает, что принцип экономической основанности налогообложения является наиболее значимым конституционно-правовым ограничителем дискреции законодателя[[64]](#footnote-64). Как отмечает, Каменков М. В. действие принципа экономического основания распространяется на все положения Налогового кодекса РФ, в том числе и специальные[[65]](#footnote-65). Следовательно, на соответствие данному конституционному принципу налогообложения могут быть проверены любые положения Налогового кодекса РФ как на этапе их установления в процессе законодательной деятельности, так и непосредственно уже в процессе взимания налогов.

Данный вывод подтверждается и судебной практикой. В ходе оценки законности толкования и реализации норм законодательства о налогах и сборах суды в спорных ситуациях прибегают к прямому применению принципа экономической основанности налога[[66]](#footnote-66).

Возвращаясь к экономическому основанию налога, отметим, что это не есть то же самое, что объект налогообложения, так, экономическим основанием налога на добавленную стоимость является не сама по себе операция по реализации товаров (работ, услуг), а именно добавленная стоимость, возникающая при такой операции. К такому выводу приводит совокупное толкование положений главы 21 Налогового кодекса РФ (статьи 169, 171, 172, 176), устанавливающих специальный механизм вычетов и возмещения, позволяющих обложить налогом как раз ту “наценку”, которая образуется у конкретного налогоплательщика за конкретный период, исключая суммы НДС, предъявленные ранее налогоплательщику продавцом товаров (работ, услуг), используемых при создании налогоплательщиком добавленной стоимости в производственном цикле реализуемых им товаров (работ, услуг). Придерживается данной точки зрения и Конституционный Суд РФ, который указал на то, что налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия части добавленной стоимости[[67]](#footnote-67), а также большинство авторов[[68]](#footnote-68).

Таким образом, возложение обязанности по уплате налога на добавленную стоимость допускается на лицо, создающее добавленную стоимость впоследствии реализуемого товара (работы, услуги). При этом, учитывая особенности правовой природы налога на добавленную стоимость как косвенного налога, особое значение для соблюдения принципа экономической основанности при его взимании имеет устранение “каскадного эффекта” посредством применения налоговых вычетов.

Лишение налогоплательщика возможности принять к вычету суммы “входного” НДС неминуемо влечет превращение налога на добавленную стоимость в налог с оборота, так как обложению каждый раз подлежит полная стоимость товара (работы, услуги) с учетом суммы “входного” НДС, то есть происходит начисление налога на налог, что, безусловно, приводит к нарушению принципа экономического основания налога.

К таким последствиям приводит и отказ налогоплательщику в применении налоговых вычетов по взаимоотношениям с недобросовестным контрагентом, не исполнившим свою обязанность по исчислению сумм налога в бюджетную систему.

Если предположить, что налогоплательщик-покупатель действительно приобрел и полностью оплатил товар, то при дальнейшем использовании в облагаемой НДС деятельности такого товара в отсутствие права принять к вычету сумму “входного” налога к уплате у налогоплательщика будет налог, начисленный в том числе и на суммы налога, подлежащие к уплате его контрагентом. Такие действия приводят к компенсации потерь бюджетной системы, связанных с недополучением сумм от контрагента налогоплательщика, нарушая саму суть косвенного налогообложения - принцип нейтральности, не позволяя переложить налог на конечного потребителя. При этом крайне важным представляется вывод Шелкунова А. Д., состоящий в том, что право на вычет - не предпосылка к нейтральности налога на добавленную стоимость, а его следствие[[69]](#footnote-69).

Учитывая нейтральность НДС, недопустимым является смещение баланса в сторону публичного субъекта, когда налоговые органы при принятии решений руководствуются защитой интересов бюджета вопреки законно установленным условиям возникновения права на получение вычетов по НДС, забывая саму цель таких условий и их реализации налогоплательщиком, воспринимая их как способ обогащения за счет средств казны. Негативные тенденции правоприменения неизбежно приводят к «вырождению» презумпции добросовестности налогоплательщика в презумпцию его недобросовестности. Выхолащивается и суть налогового контроля: из проверки правильности и полноты исчисления, установления действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, целью реализации мероприятий в рамках камеральных и выездных проверок становится поиск «виноватых».

Таким образом, в случае, когда единственной причиной отказа налогоплательщику в принятии сумм “входного” НДС к вычету служит недобросовестность его контрагента, выразившаяся в неуплате сумм “исходящего” НДС, очевидно как противоречие принципу экономического основания налога, так и нарушение основополагающего для механизма НДС принципа нейтральности.

В свою очередь, в налоговом законодательстве подобного нарушения мы не обнаруживаем: как ранее отмечалось, отсутствует такое условие применения вычетов по налогу на добавленную стоимость как уплата “исходящего” налога контрагентом. Причем это обстоятельство подлежит толкованию как квалифицированное молчание законодателя[[70]](#footnote-70), так как неопределение законодателем какого-либо условия правомерности получения налоговой выгоды нельзя признать пробелом в законе, регламентирующем публично-правовые отношения, связанные с изъятием части собственности лица в пользу бюджета. В противном случае, в принципе пропадает необходимость установления регулирования, очерчивания законом рамок государством для себя самого, если такие рамки не будут выдерживаться, а будут произвольно вводиться новые условия самим правоприменителем со стороны публичного субъекта. Тем более, что в не столь далеком прошлом (до введения в действие части первой Налогового кодекса РФ) в инструкции Госналогслужбы России включались дополнительные обязанности, законом не предусмотренные, целью введения которых было усложнить получение налогоплательщиком возмещения налога на добавленную стоимость[[71]](#footnote-71).

Следовательно, в Налоговом кодексе РФ сознательно допускается возможность принятия налогоплательщиком к вычету сумм “входного” НДС в отсутствие сформированного в бюджете источника. При этом недопустимым является ограничение права на возмещение НДС, сверх тех условий, которые уже установлены налоговым законом[[72]](#footnote-72). Как было отмечено Европейским судом по правам человека в ранее упомянутом решении[[73]](#footnote-73), соблюдение всех требований законодательства дает налогоплательщику достаточные основания для правомерного ожидания[[74]](#footnote-74) получения возмещения НДС.

Однако в случае с умышленными действиями, направленными на искусственное создание лишь видимости наличия экономического основания, право на возмещение налога на добавленную стоимость не ограничивается, оно изначально не возникает. В отсутствие реальной хозяйственной операции не может возникнуть сама добавленная стоимость, подлежащая обложению НДС у продавца, а значит, не может возникнуть и право на применение вычетов у покупателя.

По нашему мнению, отказ налогоплательщику в принятии к вычету сумм “входного” НДС, предъявленного контрагентом, не уплатившим “исходящий” НДС по нереальной операции, нельзя признать возложением чужой налоговой обязанности[[75]](#footnote-75), в связи с чем для целей выявления соответствия принципу экономического основания лишено смысла дальнейшее внимание к подобной ситуации.

Равным образом, отсутствует экономическое основание для взимания налога на добавленную стоимость и в ситуации, когда участниками оборота при совершении сделки вводится промежуточное звено, не выполняющее самостоятельных функций. Отличие от предыдущего примера состоит в том, что отсутствует реальность не вообще, а реальность операции с конкретным контрагентом (фирмой технического звена), однако сама по себе реализация происходит, пусть и объект налогообложения возникает не между покупателем и “фирмой-однодневкой”, заявленной в документах.

По нашему мнению, не соответствует принципу экономического основания полное исключение такой реализации из определения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость как у налогоплательщика-покупателя, так и у его реального поставщика, такой подход игнорирует реальные хозяйственные операции, в ходе которых формировалась добавленная стоимость товара (работы, услуги). При этом полагаем правомерным отказ налогоплательщику в принятии к вычету сумм налога, предъявленных ему “фирмой-однодневкой”, однако в случае возможности установления реального контрагента, у налоговых органов имеются все инструменты для определения действительного размера налоговых обязательств. Представляется допустимым и, более того, необходимым применение расчетного метода (прямого как он определен для целей главы 21 налогового кодекса РФ) для цели проведения налоговой реконструкции, так как это позволит избежать:

во-первых, искажения действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, так как доначисления будут определяться в размере реально полученной налоговой выгоды;

во-вторых, нарушения принципа нейтральности НДС и принципа экономического основания налога.

Таким образом, проведение налоговой реконструкции обязательств по операции с участием фиктивной организации позволит достигнуть баланса частных и публичных интересов.

Анализируя положения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ, Каменков М. В. полагает соответствующим экономической основанности налогообложения следование налоговой обязанности за переданным зависимому лицу имуществом, за счет которого должен быть уплачен налог. При этом основание к такому следованию налоговой обязанности он видит именно в экономической зависимости формально самостоятельных лиц[[76]](#footnote-76).

Экономическая зависимость формально самостоятельных лиц имеет место и между фиктивной организацией и лицом, которому она подконтрольна. Вместе с тем, в первом параграфе данной главы мы отмечали не следование налоговой обязанности от «фирмы-однодневки» к налогоплательщику, а единую налоговую правосубъектность данных формально самостоятельных организаций. В этой связи, в качестве критерия допустимости признания налоговой обязанности фиктивной организации обязанностью налогоплательщика выводили не экономическую зависимость данных лиц, а отсутствие собственной налоговой правоспособности у «фирмы-однодневки» как у организации, хозяйственную деятельность не осуществляющей.

Представляется, что для целей «переложения» налоговой обязанности в связи с получением необоснованной налоговой выгоды при взаимоотношениях с контрагентом, не исполнившим ее, представляется более обоснованным как с позиции принципа самостоятельности налоговой обязанности, так и принципа экономического основания налога установление лица, встраивающего такого фиктивного контрагента. При таком подходе подконтрольность включает в себя экономическую зависимость, но помимо этого, устанавливается выгодоприобретатель, лицо, в интересе которого фиктивная организация появляется в цепочке сделок.

**Заключение**

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие выводы:

1. Недопустимым является обращение правоприменителя к категории добросовестности в налоговых отношениях, в связи с ее избыточным характером и произвольным толкованием.
2. С целью соответствия принципу формальной определенности необходимо закрепление доктрины необоснованной налоговой выгоды в Налоговом кодексе РФ. Нынешнюю незавершенную попытку (анализируемый в параграфе 2 главы 1 Законопроект) следует признать неудачной и отказаться от ее реализации, так как внесение предложенных дополнений лишь усугубит ситуацию, повлечет появление коллизий и пробелов в законодательстве, а также вступит в противоречие со сложившейся практикой правоприменения, что неминуемо спровоцирует число налоговых споров. При этом стоит внимательнее отнестись к альтернативному законопроекту о необоснованной налоговой выгоде[[77]](#footnote-77), учитывающему описанные в данной работе недостатки нынешнего.
3. Следует скорректировать подход Пленума ВАС РФ[[78]](#footnote-78) о невозможности принятия к вычету сумм «входного» НДС по операции, «исходящий» НДС по которой был определен прямым (расчетным методом). В нынешнем виде позиция Пленума ВАС РФ противоречит принципу нейтральности НДС и нарушает конституционный принцип экономического основания налога.
4. До того момента, пока на уровне закона не будет закреплена обязанность проявления должной осмотрительности и критерии ее выполнения, недостаточная осмотрительность в выборе контрагента не может влечь последствия в виде привлечения к ответственности налогоплательщика, за совершение операций с таким контрагентом. При закреплении в налоговом законодательстве концепции должной осмотрительности следует также указать на факультативность данного условия признания налоговой выгоды необоснованной.
5. Правоприменители (налоговые органы и органы судебной власти) воспринимают возникновение права на получение вычета по НДС как получение права на некую «эксклюзивную» выгоду от ведения облагаемой НДС деятельности, в то время как при оценке возникновения такого права в первую очередь следует руководствоваться тем, что оно необходимая часть механизма косвенного налогообложения, произвольный отказ налогоплательщику в реализации права на вычет влечет нарушение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость.
6. Переложение налоговой обязанности недобросовестного контрагента на налогоплательщика противоречит принципу самостоятельного исполнения налоговой обязанности и не учитывает способности к уплате налога, если только не установлено умышленное взаимодействие с контрагентом, не исполняющим свои налоговые обязанности, и получение от такого взаимодействия экономической выгоды.
7. В рамках закрепления в Налоговом кодексе РФ критериев необоснованной налоговой выгоды необходимо установить обязательным условием признания налоговой выгоды необоснованной по взаимоотношениям с фиктивной организацией определение лица, действительного выгодоприобретателя от встраивания фирмы технического звена в цепочку взаимоотношений.

**Список использованных нормативно-правовых актов и литературы**

**1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы**

**1.1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации**

**1.1.1. Федеральные законы**

1.1.1.1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // СЗ РФ. – 2009. – № 4. – Ст. 445. – (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ) – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.1.2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (ред. от 1 января 2017 г.) – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.1.3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. от 7 апреля 2017 г.) – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.1.4. Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 11. – Ст. 527. – (ред. от 11 ноября 2003 г.) – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.1.5. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492. – (ред. от 1 января 2017 г.) – СПС «КонсультантПлюс».

**1.1.2. Нормативные и иные акты федеральных органов исполнительной и представительной власти**

1.1.2.1. Письмо Минфина России РФ от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 [Электронный ресурс] – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.2.2. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@ – СПС «КонсультантПлюс».

1.1.2.3. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком) [Электронный ресурс] : законопроект № 529775-6 // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

**2. Материалы судебной практики**

**2.1. Акты российских судебных инстанций**

**2.1.1. Акты Конституционного Суда Российской Федерации**

* + - 1. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 15.04.1996. - № 16. - Cт. 1909. – СПС «КонсультантПлюс».
      2. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5.02.1997 "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. – 09.03.1998. - № 10. - Cт. 1242. – СПС «КонсультантПлюс».
      3. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П “По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 1998. - № 42. - Ст. 5211. – СПС «КонсультантПлюс».
      4. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. № 18-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год" и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 17.01.2000. - № 3. - Ст. 353. – СПС «КонсультантПлюс».
      5. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П "По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 03.04.2000. - № 14. - Ст. 1533.
      6. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 05.03.2001. - № 10. - Ст. 996. – СПС «КонсультантПлюс».
      7. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П "По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 06.07.2009. - № 27. - Ст. 3383. – СПС «КонсультантПлюс».
      8. Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 16.06.2014. - № 24. - Ст. 3143. – СПС «КонсультантПлюс».
      9. Постановление Конституционного Суда РФ от 1 июля 2015 г. № 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" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 13.07.2015. - № 28. - Ст. 4336. – СПС «КонсультантПлюс».
      10. Определение Конституционного Суда РФ от 14 декабря 2000 г. № 258-О “По жалобам акционерного общества “Энергомаш” и открытого акционерного общества “Табачная фабрика “Омская” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 8 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 05.02.2001. - № 6. - Ст. 605. – СПС «КонсультантПлюс».
      11. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О “По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 06.08.2001. - № 32. - Ст. 3410. – СПС «КонсультантПлюс».
      12. Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации” [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      13. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Экономика и жизнь. 2004. - № 20. – СПС «КонсультантПлюс».
      14. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 29.11.2004. - № 48. - Ст. 4838. – СПС «КонсультантПлюс».
      15. Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О "По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 29.11.2004. - № 48. - Ст. 4839. – СПС «КонсультантПлюс».
      16. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Сотовая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. КС РФ. - 2005. - № 6. – СПС «КонсультантПлюс».
      17. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П "По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 09.07.2007. - 28. - Ст. 3479. – СПС «КонсультантПлюс».
      18. Определение Конституционного Суда РФ от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Башкирский медно-серный комбинат" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      19. Определение Конституционного Суда РФ от 1 октября 2009 г. № 1269-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Сафьяновская медь - Медин" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. КС РФ. - 2010. - № 1. – СПС «КонсультантПлюс».
      20. Определение Конституционного Суда РФ от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирь-Полиметаллы" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      21. Определение Конституционного Суда РФ от 6 июля 2010 г. № 1084-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шкапова Александра Станиславовича на нарушение его конституционных прав статьей 235, абзацем вторым пункта 1 статьи 236, пунктом 2 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 и пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. КС РФ. - 2011. - № 2. – СПС «КонсультантПлюс».
      22. Определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 1718-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Дальвест" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      23. Определение Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2016 г. № 2561-О "По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

**2.1.2. Акты Верховного Суда Российской Федерации**

2.1.2.1. Определение Верховного Суда РФ от 5 сентября 2016 г. № 305-КГ16-10923 по делу № А40-97922/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.2.2. Определение Верховного Суда РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.2.3. Определение Верховного Суда РФ от 6 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

**2.1.3. Акты арбитражных судов Российской Федерации**

2.1.3.1. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2006. - № 12. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.3.2. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

2.1.3.3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2014. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс».

* + - 1. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2003. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс».
      2. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 по делу № А79-6542/2008 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2010. - № 6. – СПС «КонсультантПлюс».
      3. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу № А11-1066/2009 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2010. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс».
      4. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2010. - № 8. – СПС «КонсультантПлюс».
      5. Постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10 по делу № А57-22072/2009 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2011. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс».
      6. Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2012. - № 11. – СПС «КонсультантПлюс».
      7. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. № 8337/08 по делу № А46-17291/2006 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс».
      8. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 по делу № А40-5083/07 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 6. – СПС «КонсультантПлюс».
      9. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 15585/08 по делу № А40-21340/07[Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      10. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 9520/08 по делу № А40-38248/07 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс».
      11. Определение ВАС РФ от 16 августа 2010 г. № ВАС-10766/10 по делу № А40-36967/08-20-88 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      12. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 января 2016 г. № Ф09-10550/15 по делу № А50-7454/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      13. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19 сентября 2014 г. № Ф03-3947/2014 по делу № А51-26940/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      14. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2016 г. № Ф02-5166/2016 по делу № А19-20788/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      15. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 декабря 2016 г. № Ф04-5725/2016 по делу № А70-4687/2016 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      16. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 декабря 2009 г. № КА-А40/13735-09-2 по делу № А40-81722/08-90-417 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      17. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 сентября 2006 г. № КА-А40/9297-06 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      18. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 мая 2006 г. № КА-А41/4378-06 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      19. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 6 августа 2008 г. № КА-А40/7160-08 по делу № А41-К2-19760/07 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      20. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 29 сентября 2016 г. по делу № А41-23443/2016 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».
      21. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 23 марта 2017 г. по делу № А40-190521/16 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. Доступ из системы “Картотека арбитражных дел”.
      22. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 18 апреля 2017 г. по делу № А40-210842/16 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. Доступ из системы “Картотека арбитражных дел”.
  1. **Акты международных судов**
     1. Постановление ЕСПЧ от 09 января 2007 г. по делу "Компания "Интерсплав" (Intersplav) против Украины" [Электронный ресурс] : (жалоба № 803/02) // "Бюллетень Европейского Суда по правам человека". – 2007. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс».
     2. Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. "Дело "Булвес АД" ("Bulves" AD) против Болгарии" [Электронный ресурс] : (жалоба № 3991/03) // - СПС «КонсультантПлюс».

1. **Специальная литература**

**3.1. Книги**

1. Административное судопроизводство: Учебник для студентов высших учебных заведений по направлению "Юриспруденция" (специалист, бакалавр, магистр) / А. В. Абсалямов, Д. Б. Абушенко, С. К. Загайнова и др.; под ред. В.В. Яркова - М.: Статут. - 2016. - 560 с.
2. *Белов, В. А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика : крит. анализ правопримен. практики / В. А. Белов / М. : Волтерс Клувер, 2006. - С. 96.
3. *Березин, М. Ю.* Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин / М.: Волтерс Клувер, 2006. 640 с. С. 118.
4. *Демин, А. В.* Принцип определенности налогообложения: монография / А. В. Демин / М. : Статут, 2015. - 368 с.
5. *Пепеляев, С. Г.* Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // М. : 2007. С. 9.
6. *Савсерис, С. В.* Категория “недобросовестность” в налоговом праве / С. В. Савсерис / - М. : Статут, 2007. - 191 с.
7. *Сасов, К. А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : монография / К. А. Сасов. - М. : Норма, 2013. - 256 с.
8. *Щекин, Д.М.* Юридические презумпции в налоговом праве / Д. М. Щекин / М.: МЗ Пресс. - 2002.

**3.2. Статьи**

1. *Баранов, В. М.* «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) / В. М. Баранов / Пробелы в российском законодательстве. - 2008. - № 1.
2. *Борисенко, М.В.* Экономическое основание НДС. Применение расчетного метода [Электронный ресурс] / М. В. Борисенко / Налоговый вестник. - 2015. - № 12. - С. 83. – СПС «КонсультантПлюс».
3. *Васькова, Е. П. Храмова, Т. М.* Соотношение публичных и частных интересов при разрешении споров экономического характера: сравнительно-правовое исследование опыта судебного правотворчества РФ и США [Электронный ресурс] // Арбитражные споры. - 2013. - № 2. - С. 115 - 154. – СПС «КонсультантПлюс».
4. *Воробьева, Н.Н.* Налогообложение и право собственности: позиции Европейского суда по правам человека [Электронный ресурс] / Н. Н. Воробьева / Международное правосудие. - 2013. - № 4. - С. 32 - 39. – СПС «КонсультантПлюс».
5. *Демин, А. В.* Налоговое право России: Учебное пособие [Электронный ресурс] / А. В. Демин / Красноярск: РУМЦ ЮО. - 2006. - с. 464. – СПС «КонсультантПлюс».
6. *Зарипов, В. М.* ВАС РФ не учел экономическую природу НДС. / В. М. Зарипов / Налоговед. - 2013. - № 10.
7. *Зарипов В. М., Попов П.А.* Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде / В. М. Зарипов, П. А. Попов / Налоговед. - 2017. - № 4
8. *Каменков, М.В.* Основания для взыскания налоговой недоимки с зависимой организации / М. В. Каменков / Закон. - 2014. - № 7. - С. 135 - 142.
9. *Каменков, М. В.* Содержание принципа экономической основанности налогов / М. В. Каменков / Налоговед. - 2014. - № 2.
10. *Крохина, Ю.А.* Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ / Ю. А. Крохина / Налоговед. - 2004. - № 7.
11. *Кучеров, И.И.* Объект налога как правовое основание налогообложения / И. И. Кучеров / Финансовое право. - 2009. - № 1. - С. 8.
12. *Овсянников, С. В.* Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С. В. Овсянников / Вестник ВАС РФ. - 2009. - №1.
13. *Тилле, А. А.* Презумпция знания законов // Правоведение. -1969. - № 3. - С. 34 - 39.
14. *Тютин, Д. В.* Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.
15. *Хаванова И. А.* Экономическое основание налога как принцип “надзаконного” значения / И. А. Хаванова / Налоги. - 2013. - № 5. С. 42 - 45.
16. *Шелкунов, А.Д.* Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики / А. Д. Шелкунов / Закон. - 2014. - № 4. - С. 159 - 164.
17. *Щекин, Д. М.* О корректном применении в судебной практике критерия "необоснованная налоговая выгода". Комментарий к постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2009 г. № 8337/08. / Д. М. Щёкин / Вестник ВАС РФ. 2009. № 7.
18. Современный судья должен думать об экономике // Интервью Гадиса Гаджиева // Закон. 2015. № 4.

**3.3. Диссертации**

1. *Антонов, Д. Г.* Правовые презумпции как инструмент противодействия налоговым злоупотреблениям : вкр. ... м-ра юрид. наук /. Санкт-Петербург. - 2016. URL : - <http://hdl.handle.net/11701/5111>
2. *Демин, А. В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: Дис. ... д-ра юрид. наук / Екатеринбург, 2014.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (ред. от 1 января 2017 г.) – СПС «КонсультантПлюс»; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. от 7 апреля 2017 г.) – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" [↑](#footnote-ref-2)
3. пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09 по делу № А79-6542/2008, Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 по делу № А11-1066/2009, Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8, Постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 № 10230/10 по делу № А57-22072/2009, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17, Письмо Минфина России РФ от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 [Электронный ресурс] – СПС «КонсультантПлюс» и др. [↑](#footnote-ref-4)
5. Так, Конституционный Суд РФ в определении 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”, а также в определении 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” указал на то, что: “Истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет”.

   Данная позиция находит свое повторение и развитие и в более новых актах Конституционного Суда РФ, например, в Определении от 10.11.2016 № 2561-О "По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации" Суд указал, что: «право налогоплательщика не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц». [↑](#footnote-ref-5)
6. пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2006. - № 12. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика : крит. анализ правопримен. практики / В.А. Белов. - М. : Волтерс Клувер, 2006. - С. 7. [↑](#footnote-ref-7)
8. Имеется в виду незнание налогоплательщика о «фактах и правах» государства-публичного субъекта, при этом, право на изъятие части собственности налогоплательщика в бюджетную систему предусмотрено на уровне Конституции РФ и конкретизировано в законодательстве о налогах и сборах. [↑](#footnote-ref-8)
9. Тилле А. А. Презумпция знания законов /А. А. Тилле. / Правоведение. -1969. - № 3. - С. 34 - 39 [↑](#footnote-ref-9)
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П “По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 1998. - № 42. - Ст. 5211. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О “По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 06.08.2001. - № 32. - Ст. 3410. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. «Современный судья должен думать об экономике» // Интервью Гадиса Гаджиева// Закон. 2015. №04

    http://zako№.ru:82/discussio№/2015/04/28/sovreme№№yj\_sudya\_dolzhe№\_dumat\_ob\_eko№omike\_\_i№tervyu\_gadisa\_gadzhieva [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. № 18-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год" и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 17.01.2000. - № 3. - Ст. 353. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Васькова Е.П., Храмова Т.М. Соотношение публичных и частных интересов при разрешении споров экономического характера: сравнительно-правовое исследование опыта судебного правотворчества РФ и США // Арбитражные споры. 2013. № 2. С. 115 - 154.; Административное судопроизводство: Учебник для студентов высших учебных заведений по направлению "Юриспруденция" (специалист, бакалавр, магистр) / А.В. Абсалямов, Д.Б. Абушенко, С.К. Загайнова и др.; под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2016. 560 с.; Пепеляев С.Г. Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". М., 2007. - С. 9. и др. [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2016 г. № Ф02-5166/2016 по делу № А19-20788/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»., Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 декабря 2016 г. № Ф04-5725/2016 по делу № А70-4687/2016 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. / Д. М. Щекин / М.: МЗ Пресс, 2002. - С. 126. [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 декабря 2009 г. № КА-А40/13735-09-2 по делу № А40-81722/08-90-417 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 сентября 2006 г. № КА-А40/9297-06 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 мая 2006 г. № КА-А41/4378-06 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 6 августа 2008 г. № КА-А40/7160-08 по делу № А41-К2-19760/07 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-17)
18. пункт 17, Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2003. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-18)
19. Статья 51, Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // СЗ РФ. – 2009. – № 4. – Ст. 445. – (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ) – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-19)
20. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения: монография / А. В. Демин / М. : Статут, 2015. - 368 с. [↑](#footnote-ref-20)
21. Савсерис, С. В. Категория “недобросовестность” в налоговом праве / С. В. Савсерис / - М. : Статут, 2007. - 191 с. [↑](#footnote-ref-21)
22. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком) [Электронный ресурс] : законопроект № 529775-6 // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-22)
23. “При определении налоговой базы и исчислении сумм налогов, а также при реализации налогоплательщиком права на зачет (возврат) сумм налога, в том числе излишне уплаченного, не учитываются в целях налогообложения подлежащие отражению в бухгалтерском учете или в книге учета доходов и расходов факты хозяйственной жизни (совокупность таких фактов), основной целью учета которых является неуплата или неполная уплата и (или) зачет (возврат) сумм налога”. [↑](#footnote-ref-23)
24. Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2012. - № 11. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-24)
25. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-25)
26. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. № 8337/08 по делу № А46-17291/2006 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 по делу № А40-5083/07 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 6. – СПС «КонсультантПлюс»., Постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 15585/08 по делу № А40-21340/07[Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 9520/08 по делу № А40-38248/07 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2009. - № 5. – СПС «КонсультантПлюс», Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П "По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации" [↑](#footnote-ref-26)
27. Что следует из пункта 4 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды": “Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности”. [↑](#footnote-ref-27)
28. Так, в соответствии со статьей 6 Закона РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» главными задачами налоговых органов являются контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов. [↑](#footnote-ref-28)
29. Комментируя косвенную природу налога на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 1 июля 2015 года № 19-П отметил следующее: «Налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 2009 года № 1268-О-О и № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О, от 6 июля 2010 года № 1084-О-О и от 7 декабря 2010 года № 1718-О-О).

    Обращаясь в своих решениях к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что данный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму этого налога; устанавливая в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость и закрепляя - с учетом его экономической природы - правила исчисления данного налога, в том числе особенности механизма исчисления итоговой суммы налога, федеральный законодатель определил, что положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная - возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П; определения от 8 апреля 2004 года № 169-О и от 4 ноября 2004 года № 324-О)». [↑](#footnote-ref-29)
30. На это также прямо указывает и Пленум ВАС РФ в последнем абзаце пункта 8 постановления от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации": Следует принимать во внимание, что на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, поскольку положениями пункта 1 статьи 169 и пункта 1 статьи 172 Кодекса установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты. [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2014. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-32)
33. Зарипов В.М. ВАС РФ не учел экономическую природу НДС. / В. М. Зарипов / Налоговед. - 2013. - № 10. [↑](#footnote-ref-33)
34. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу № А11-1066/2009 [Электронный ресурс] // Вестн. ВАС РФ. - 2010. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-34)
35. Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. "Дело "Булвес АД" ("Bulves" AD) против Болгарии" [Электронный ресурс] : (жалоба № 3991/03) // - СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : монография / К. А. Сасов / М. : Норма, 2013. - 256 с. [↑](#footnote-ref-36)
37. Исключительно наше предположение, пояснительная записка к Законопроекту на то указаний не содержит. [↑](#footnote-ref-37)
38. О корректном применении в судебной практике критерия "необоснованная налоговая выгода". Комментарий к постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2009 г. № 8337/08 /Д.М. Щёкин /Вестник ВАС РФ. 2009. № 7. [↑](#footnote-ref-38)
39. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@ – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-39)
40. Определение Верховного Суда РФ от 29 сентября 2016 г. № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Определение Верховного Суда РФ от 6 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-40)
41. В письме ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ “О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды” проверяющим предлагается устанавливать обстоятельства и мотивацию выбора именно данного контрагента в степени, граничащей с установлением ими целесообразности осуществления такого выбора. [↑](#footnote-ref-41)
42. 2.2.1. Постановление ЕСПЧ от 09 января 2007 г. по делу "Компания "Интерсплав" (Intersplav) против Украины" [Электронный ресурс] : (жалоба № 803/02) // "Бюллетень Европейского Суда по правам человека". – 2007. - № 7. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Экономика и жизнь. 2004. - № 20. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-43)
44. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Сотовая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Вестн. КС РФ. - 2005. - № 6. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-44)
45. Определение Верховного Суда РФ от 5 сентября 2016 г. № 305-КГ16-10923 по делу № А40-97922/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Определение ВАС РФ от 16 августа 2010 г. № ВАС-10766/10 по делу № А40-36967/08-20-88 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 января 2016 г. № Ф09-10550/15 по делу № А50-7454/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»., Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19 сентября 2014 г. № Ф03-3947/2014 по делу № А51-26940/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». и др. [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 15.04.1996. - № 16. - Cт. 1909. – СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5.02.1997 "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. – 09.03.1998. - № 10. - Cт. 1242. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-46)
47. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] / Д. В. Тютин / 2015. - СПС КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-47)
48. На диспозитивность в регулировании налоговых отношений, выражающуюся в праве выбора продавца самостоятельно определять включать или нет в стоимость товара (работы, услуги) сумм НДС, указал Конституционный Суд РФ в п. 4.2 Постановлении от 03.06.2014 № 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб". [↑](#footnote-ref-48)
49. Определение Верховного Суда РФ от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-49)
50. Так, в решении Арбитражного суда г. Москвы от 23.03.2017 по делу № А40-190521/16 сказано следующее: “Однако, данные документы представлены заявителем с учетом сформированной практики применения Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, приведенной в Постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53), с целью снять все вопросы налогового органа в отношении реальности взаимоотношений Общества со спорными контрагентами, продолжительного характера взаимоотношений. И именно с учетом данной практики, основными контрагентами Общества являются не лица, которых невозможно найти, не представляющие никакой отчетности в налоговый орган и зарегистрированные на лиц без определенного места жительства и утративших свои паспорта при сомнительных обстоятельствах (такого рода бизнес уже достояние прошлого, а минимизация налогообложения также развивается вслед за изменением законодательства о налогах и сборах и формированием судебной практики), а номинальное лицо, представляющее формальную отчетность, арендующее небольшое помещение, отвечающее на запросы налоговых органов по согласованию с контрагентом”. [↑](#footnote-ref-50)
51. Пепеляев, С. Г. Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // М. : 2007. С. 9. [↑](#footnote-ref-51)
52. Под налоговой правосубъектностью понимаем признание за лицом способности выступать носителем тех или иных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. См.: Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие / Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. - 464 с. [↑](#footnote-ref-52)
53. Так, внедрение программного комплекса АСК «НДС-2» позволяет в автоматизированном режиме (даже без участия проверяющих) выявить несоответствия в показателях налоговых деклараций по всей цепочке контрагентов. [↑](#footnote-ref-53)
54. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П "По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 06.07.2009. - № 27. - Ст. 3383. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-54)
55. Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 11. – Ст. 527. – (ред. от 11 ноября 2003 г.) – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // 2012. - СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук / Екатеринбург, 2014. [↑](#footnote-ref-57)
58. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 8. [↑](#footnote-ref-58)
59. Например, в случае, когда на стороне арендодателя выступает публично-правовое образование в лице органов государственной власти, обязанность по уплате и исчислению НДС с такой операции возложена на арендатора (п. 3 ст. 161 НК РФ). Такое регулирование призвано поддерживать нейтральность НДС в той части, в которой она обеспечивает отсутствие влияния на осуществление хозяйствующим субъектом предпринимательских решений из соображений различных налоговых последствий. [↑](#footnote-ref-59)
60. Такая ситуация возникнет, например, в случае одновременного завершения дел об оспаривании решений налоговых органов, по которым продавца обязывают уплатить НДС по той же операции, по которой покупателю отказывают в принятии сумм к вычету. [↑](#footnote-ref-60)
61. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 18 апреля 2017 г. по делу № А40-210842/16 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. Доступ из системы “Картотека арбитражных дел”. [↑](#footnote-ref-61)
62. Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. [↑](#footnote-ref-62)
63. Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2004. № 7. [↑](#footnote-ref-63)
64. Антонов Д. Г. Правовые презумпции как инструмент противодействия налоговым злоупотреблениям [Электронный ресурс] // URL : - http://hdl.ha№dle.№et/11701/5111 [↑](#footnote-ref-64)
65. Каменков М. В. Содержание принципа экономической основанности налогов // Налоговед. 2014. № 2. [↑](#footnote-ref-65)
66. Например, 10 арбитражный апелляционный суд в постановлении от 29.09.2016 по делу № А41-23443/16 указал следующее: “Заявленные представителем налогового органа доводы основаны на неверном понимании фактических экономических отношений между поставщиком рекламной продукции, ее получателем (налогоплательщиком) и конечным покупателем продукции, отождествлении рекламной продукции с информацией о продукции, не учитывают факт включения налогоплательщиком таможенной стоимости товара при его получении в состав доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а также не соответствуют принципу экономической обоснованности налогообложения (ст. 3 НК РФ)”. [↑](#footnote-ref-66)
67. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс" [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 05.03.2001. - № 10. - Ст. 996. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-67)
68. Борисенко М.В. Экономическое основание НДС. Применение расчетного метода // Налоговый вестник. 2015. № 12. с. 83.; Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип “надзаконного” значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42 - 45.; Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 118. [↑](#footnote-ref-68)
69. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. 2014. № 4. С. 159 - 164. [↑](#footnote-ref-69)
70. Баранов В. М. «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) // Пробелы в российском законодательстве. 2008. № 1. [↑](#footnote-ref-70)
71. Сасов, К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : монография // М. : Норма, 2013. с. 149-150. [↑](#footnote-ref-71)
72. Определение Конституционного Суда РФ от 14 декабря 2000 г. № 258-О “По жалобам акционерного общества “Энергомаш” и открытого акционерного общества “Табачная фабрика “Омская” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 8 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” [Электронный ресурс] // СЗ РФ. - 05.02.2001. - № 6. - Ст. 605. – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-72)
73. Постановление ЕСПЧ от 09.01.2007 по делу "Компания "Интерсплав" (Intersplav) против Украины" (жалоба № 803/02) // "Бюллетень Европейского Суда по правам человека". – 2007. - № 7. [↑](#footnote-ref-73)
74. Правомерные ожидания входят в понятие собственности в том смысле, который ему придается в части 1 статьи 1 Протокола № 1 (Подписан в г. Париже 20.03.1952) к Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Рим 04.11.1950). Недопустимым является вмешательство государства в осуществление права собственности (включающего и правомерные ожидания возникновения такого права). См. Воробьева Н.Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского суда по правам человека // Международное правосудие. 2013. № 4. С. 32 - 39. [↑](#footnote-ref-74)
75. Ведь нельзя переложить то, чего нет изначально. В отсутствие реальной операции не возникает сам объект налогообложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). [↑](#footnote-ref-75)
76. Каменков М.В. Основания для взыскания налоговой недоимки с зависимой организации // Закон. 2014. № 7. С. 135 - 142. [↑](#footnote-ref-76)
77. Зарипов В. М. Попов П.А. Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде // Налоговед. 2017. № 4. [↑](#footnote-ref-77)
78. Последний абзац пункта 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-78)