

НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА: ПОИСК БАЛАНСА ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ**О.И. Юстус**

ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет», г. Тверь

Статья посвящена проблеме достижения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения в условиях цифровизации и применения риск-ориентированного подхода; автором анализируется причинно-следственная связь злоупотребления субъективными гражданскими правами с ненадлежащим исполнением конституционной налоговой обязанности; обосновывается необходимость изменения налогового законодательства с учетом цифровизации налогового администрирования и применения риск-ориентированного подхода; вносится предложение о создании новой судебной концепции в целях пресечения злоупотреблений в налоговой сфере.

Ключевые слова: *злоупотребление правом, цифровизация, риск-ориентированный подход, налоговая выгода, баланс публичных и частных интересов.*

Институт налоговой выгоды, несмотря на свое законодательное оформление и относительно сложившуюся судебную практику, по-прежнему вызывает оживленную научную дискуссию, поскольку проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика в условиях цифровизации экономики приобрела еще большую актуальность.

Глобальные задачи национальной программы цифровизации должны подкрепляться соответствующими ресурсами.

В этой связи от каждого налогоплательщика зависит устойчивость финансовой системы, возможность поступательного развития государства.

Вместе с тем, правоприменители и прежде всего субъекты, осуществляющие администрирование налоговых платежей, сталкиваются с проблемой, имеющей теоретические истоки, что однако не лишает ее безусловной прикладной значимости.

Большинство ученых склоняются к мысли, что в налоговом праве нельзя злоупотребить ни правами, ни обязанностями, поскольку базовое налоговое правоотношение по уплате налога имеет односторонний характер.

Что касается гражданских правоотношений, дефиниции злоупотребления и добросовестности имеют не только высокую степень научной разработанности, но и надлежащее нормативное закрепление, в том числе и в отношении механизмов противодействия злоупотреблению.

При этом, как подчеркнул Конституционный Суд Российской Федерации в одном из своих постановлений, «конституционно-правовое содержание законодательства о налогах и сборах предполагает, что налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а его нормы, определяя основания, порядок и условия фискального отчуждения собственности для финансирования деятельности государства, объективно взаимосвязаны с нормами гражданского законодательства» [9].

Указанное явление концептуально может быть охарактеризовано следующим образом:

1) свобода деятельности хозяйствующих субъектов позволяет им злоупотреблять своими субъективными гражданскими правами;

2) результатом такого рода злоупотреблений является недобросовестное исполнение налогоплательщиками (хозяйствующими субъектами, их аффилированными лицами и/или контрагентами) своих налоговых обязанностей;

3) уполномоченные органы, действующие в имущественном интересе публично-правовых образований, не всегда имеют в своем распоряжении допустимые законом механизмы, позволяющие пресечь негативные последствия злоупотреблений.

В этой связи особой ценностью обладает мысль Г.А. Гаджиева, который еще в 2004 г. констатировал, что всякая схема налоговой оптимизации основана на применении гражданско-

правовых средств, которые, однако, исходя из требований ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) [2] не могут быть злоупотребительными [15].

Правовой основой такой позиции служит ч. 3 ст. 17 Конституции РФ [1], получившая дальнейшее развитие в ряде статей ГК РФ (п. 5 ст. 53.1, п. 1 ст. 302 ГК РФ и иных) [2], актах Конституционного Суда Российской Федерации, а также Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 г. № 25 [13].

Вместе с тем указанные нормы не могут сдерживать поведение недобросовестного субъекта в налоговых правоотношениях. Закрепленные в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) [3] контрольные полномочия налоговых органов, в том числе по применению налоговых санкций, а также соотносимые с ними иные меры государственного принуждения не всегда позволяют обеспечить адекватную защиту публичного фискального интереса.

В каких-то ситуациях причиной этого может послужить ненадлежащее исполнение налоговыми органами возложенных на них законом функций, непроявление разумности и осмотрительности с их стороны в реализации властных полномочий, как, например, в ситуации, ставшей предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд) в июле 2020 г. [10].

В этой связи особого внимания законодателя заслуживает формирование правовой базы для применения риск-ориентированного подхода в сфере налогового контроля.

Имеющийся в распоряжении налоговых органов Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ -3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [7], закрепивший основы риск-ориентированного подхода, в соответствии с положениями НК РФ [3] не может надлежащим образом регулировать отношения налоговых органов и налогоплательщиков.

Установленная Федеральным законом от 31.07.2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [6] концепция управления рисками причинения вреда охраняемым законом ценностям при осуществлении контроля также с правовой точки зрения не является безупречной, поскольку отсутствуют необходимые для реализации закона подзаконные нормативно-правовые акты, а также в законе имеются многочисленные оценочные категории, что создает почву для злоупотреблений со стороны контролируемых субъектов [14, с. 26–28].

Кроме того, хотелось бы акцентировать внимание на ненадлежащем правовом регулировании цифровизированных процедур администрирования налогов. Базисный документ в сфере налогообложения – НК РФ) [3] – не учитывает столь стремительно меняющиеся условия экономики, что вполне объяснимо. Появляющееся специальное законодательство (Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 258-ФЗ «Об экспериментальных правовых режимах в сфере цифровых инноваций в Российской Федерации» [4], Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [5] и иные) сферу налоговых правоотношений не затрагивает.

Таким образом, в ближайшей перспективе налоговое законодательство нуждается в системном обновлении, соответствующем новым подходам к осуществлению налогового контроля, а также цифровым условиям жизни. Указанное является необходимым условием предотвращения злоупотреблением полномочиями со стороны властных субъектов.

Вместе с тем на практике достаточно распространены ситуации, когда в силу разнообразных причин властные субъекты не могут противостоять злоупотреблениям налогообязанных лиц, которые последние допускают в сфере экономической деятельности, что оборачивается для бюджета значительными потерями.

Проанализируем спорную ситуацию, ставшую предметом рассмотрения Арбитражного суда Тверской области в 2015 – 2020 гг. в рамках дел № А66-17494/2015, А66-8292/2018, А66-10106/2018, А66-752/2019, А66-811/2019, А66-1016/2019, А66-1192/2019, А66-1580/2019, А66-1025/2019, А66-1735/2019, А66-7903/2019, А66-7904/2019 [16].

Из материалов указанных дел следует, что в ходе проведения выездной проверки ООО «Стройбилдинг» налоговый орган установил факт применения схемы «дробления бизнеса» в

целях получения необоснованной налоговой выгоды путем создания группы взаимозависимых организаций, применяющих УСН с объектом налогообложения «доходы». В этой связи налоговый орган, объединив доходы взаимозависимых организаций, применявших УСН, с доходами ООО «Стройбилдинг», вынес решение, которым доначислил обществу налогов на общую сумму 333 879 646 руб., 95 549 858 руб. 23 коп. пеней, а также 81 009 749 руб. штрафа. По итогам судебных разбирательств сумма начислений была уменьшена на 187 522 481 руб. недоимки, соответствующей ей сумм пеней и штрафов.

В 2018 г. в отношении ООО «Стройбилдинг» в рамках дела № А66-8292/2018 была инициирована процедура банкротства. Требования налогового органа в сумме 174 814 917 руб. 39 коп. были признаны обоснованными и включены в реестр требований кредиторов должника. При этом в 2018 г. 10 взаимозависимых организаций, применявших УСН, обратились в налоговый орган с заявлением о возврате суммы излишне уплаченного налога. Налоговый орган в возврате налога отказал, однако с учетом позиции суда кассационной инстанции по делу № А66-811/2019 и отказа в передаче кассационной жалобы на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ суды впоследствии вынесли решения, подтвердившие, что взаимозависимые организации не лишены возможности откорректировать свои налоговые обязательства по УСН. Общая сумма налога к возврату по вынесенным судебным актам составила 49 597 793 руб. с начислением процентов на данную сумму в порядке, предусмотренном ст. 79 НК РФ [3].

Таким образом, правомерная с точки зрения гражданско-правовых норм реализация схемы «дробления бизнеса» может обернуться для бюджета потерей более 220 млн руб.

Противостоять этому злоупотреблению в сфере гражданских правоотношений, имевшему весьма ощутимые бюджетные потери, ни налоговые органы, ни суды не смогли.

В этой связи, как представляется, особого внимания заслуживает концепция ожидаемого поведения как антипода недобросовестности. В рамках данной концепции добросовестный субъект – это публичное или частное лицо, учитывающее права и законные интересы другой стороны правоотношения и соответствующее неким идеальным (эталонным) критериям ожидаемости анализирующего субъекта.

При этом хотелось бы акцентировать внимание на личности (статусе) анализирующего субъекта, в качестве которого чаще выступают лица, наделенные публично-властными полномочиями. Особое место среди последних занимают суды, поскольку эталонные критерии добросовестного субъекта присутствуют у судей в большей степени, чем у прочих анализирующих субъектов.

К сожалению, судебная доктрина «необоснованной налоговой выгоды», введенная в оборот Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 [12], на сегодняшний день является нерабочей. Предприимчивые налогоплательщики используют иные приемы и способы ведения хозяйственной деятельности, позволяющие достигать обхода налогов, избежания взыскания недоимки и претерпевания мер ответственности за совершение правонарушений в сфере налогообложения.

В этом смысле показательны примеры адекватного правового пресечения злоупотреблений в сфере гражданского оборота, вызвавших негативные последствия для налогообложения, обозначенные Конституционным Судом в Определении от 04.07.2017 г. № 1440-О [11]. При этом в одном из своих постановлений Конституционный Суд подчеркнул: «Специфика налогового регулирования, многообразие способов ведения предпринимательской деятельности, постоянное появление новых вариантов уклонения от уплаты налогов серьезно затрудняют создание законодательных правил, способных эффективно противостоять всем возможным случаям их нарушения. Как показывает опыт государств, имеющих многолетнюю практику противодействия уклонению от уплаты налогов, одними только законодательными средствами решить данную проблему не всегда возможно, что обуславливает особую роль судебных доктрин. В российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами также призвано оказывать существенное воздействие на формирование судебной практики, в том числе по налоговым спорам» [8].

Таким образом, как представляется, надлежало бы соотнести публичный и частный интерес в налоговой сфере в эпоху цифровизации позволили бы два обстоятельства:

1) создание соответствующей требованиям времени правовой базы, регламентирующей прежде всего актуальные методы налогового администрирования и контроля;

2) новая судебная доктрина, рассматривающая гражданско-правовые и налоговые отношения как причину и следствие и учитывающая обновленный цифровой формат взаимодействия контролирующих и подконтрольных субъектов.

Только такой комплексный подход позволит в современных условиях противостоять недобросовестности в налоговой сфере.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

4. Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 258-ФЗ «Об экспериментальных правовых режимах в сфере цифровых инноваций в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

5. Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

6. Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» (документ не вступил в силу) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

7. Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ -3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2017 г. № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу «ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

9. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

10. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 г. № 38-П «По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.А. Литвинова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

11. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.12.2021).

12. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

13. Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

14. Антонова Н.А. Особенности правового регулирования контрольной деятельности государства на современном этапе // Вестн. ТвГУ. Сер. «Право». 2020. № 4 (64). С. 26 – 28.

15. Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления [Электронный ресурс] // Юрист: электронный журнал. 2004. № 42 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.02.2021).

16. URL: http://kad.arbitr.ru/?makelist=&id_ac=61 (дата обращения: 14.02.2021).

Об авторе:

ЮСТУС Ольга Ивановна – кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного, административного и таможенного права ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет» (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33), ORCID: 0000-0002-3112-3112, SPIN-код 6648-986, e-mail: olga.i.yustus@gmail.ru

TAX BENEFIT: FINDING A BALANCE BETWEEN PUBLIC AND PRIVATE INTERESTS

O.I. Yustus

Tver State University

The article is devoted to the problem of achieving balance between public and private interests in the sphere of taxation in the context of digitization and application of the risk-based approach; the author analyses the causal relationship between the abuse of subjective civil rights and constitutional improper performance of tax obligations; the necessity of changes in tax laws, taking into account the digitalization of tax administration and application of the risk-based approach; proposal is made to create a new judicial concept in order to prevent abuses in the tax sphere.

Keywords: *abuse of law; digitalization; risk-based approach; tax benefit; balance of public and private interests.*

About author:

YUSTUS Olga – PhD, associate Professor of the Department of constitutional, administrative and customs law of Tver state University (33 Zhelyabova str., Tver, 170100), ORCID: 0000-0002-3112-3112; SPIN code – 6648-986; e-mail: olga.i.yustus@gmail.ru

Юстус О.И. Налоговая выгода: о балансе публичных и частных интересов в современных условиях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2021. № 1 (65). С. 84 – 90.