

Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов

О. А. Ногина, С. В. Овсянников

Санкт-Петербургский государственный университет,
Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7–9

Для цитирования: Ногина, Оксана А., Сергей В. Овсянников. 2022. «Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 1: 83–106. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2022.105>

В статье анализируются общие и специальные антиуклонительные правила национального и международного права. Авторы исследуют соотношение общего и специальных антиуклонительных правил, установленных в российском налоговом законодательстве, а также определяют место судебных доктрин и официальных толкований законодательных антиуклонительных норм в механизме правоприменения. С учетом множественности правовых предписаний, судебных позиций и актов разъяснительного характера разрабатывается последовательность применения правовых положений при разрешении судебных споров. Устанавливается соотношение международных антиуклонительных правил с правилами российского налогового законодательства с указанием на главенствующую роль положений Конституции РФ и правовых позиций Конституционного Суда РФ в системе антиуклонительных предписаний, включая международные договоры. Предлагаются система и иерархия антиуклонительных норм. Особое внимание уделяется исследованию принципа защиты налогоплательщиками своих законных ожиданий как гарантии обеспечения частного интереса в сфере налоговых отношений. Реализация налогоплательщиками права на защиту своих законных ожиданий рассматривается в контексте получения ими обоснованной налоговой выгоды. Проводится исследование методов расчета налога, включая расчетный метод, используемых для определения размера налоговой выгоды, в условиях защиты налогоплательщиками своих законных ожиданий снижения размера налогового бремени. Делается вывод о необходимости законодательного признания за налогоплательщиком права на самостоятельное применение им расчетного метода исчисления налога, особенно в условиях непредвиденных обстоятельств. Поддерживается подход судебной практики, согласно которому защита имущественных налоговых последствий, ожидаемых в результате совершенных сделок, может осуществляться в судебном порядке, исходя из первоначальных законных ожиданий, несмотря на исполнение налогоплательщиком предписаний налогового органа по уплате недоимки, пеней и штрафов.

Ключевые слова: уклонение от налогообложения, антиуклонительные налоговые правила, двойное налогообложение, законные ожидания налогоплательщика, налоговое планирование, налоговая выгода, необоснованность налоговой выгоды, расчетный метод.

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2022

1. Введение

Динамичное развитие экономических процессов в условиях современной технологической реальности, включая появление новых разновидностей транснациональных бизнес-структур, сформировало серьезную потребность в правовом исследовании современных правовых механизмов обеспечения частных и публичных интересов в сфере исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей.

По мнению Европейского суда по правам человека (далее — ЕСПЧ), одним из приоритетных направлений налоговой политики государства, развития налогового законодательства и судебной практики должно быть обеспечение «справедливого баланса» между требованиями общественных интересов и требованиями защиты основных прав человека¹. Общественные интересы состоят, в частности, в обеспечении финансовой стабильности системы налогообложения, ключевыми элементами поддержания которой следует признать полное и своевременное исполнение всеми налогоплательщиками обязанностей по представлению отчетности и уплате налога и в конечном счете предотвращение любых видов злоупотреблений в исполнении налоговых обязанностей (Ногина 2019, 81). В связи с этим ЕСПЧ и Конституционный Суд РФ признали, что попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться, а в национальном законодательстве необходимо предусмотреть требование особой осмотрительности лиц, являющихся налогоплательщиками, с целью предотвращения таких злоупотреблений².

Следуя необходимости защиты публичных интересов от злоупотреблений налогоплательщиков, различные государства вводят в структуру своего внутреннего налогового законодательства антиуклонительные правила различной направленности, как препятствующие налогоплательщикам использовать гражданско-правовые сделки и финансовые операции для уклонения от налогообложения (в частности, в российском налоговом законодательстве это прежде всего ст. 54.1 Налогового кодекса РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ (далее — НК РФ)), так и антиуклонительные нормы, регулирующие налоговые последствия совершения внешнеэкономических сделок и финансовые результаты деятельности международных групп взаимозависимых компаний (в частности, нормы ст. 7 и 9 НК РФ об определении бенефициарного собственника, о применении сквозного подхода при использовании соглашений об избежании двойного налогообложения, о трансфертном ценообразовании и др.).

Кроме внутринациональных норм налогового законодательства антиуклонительного характера, а также судебных доктрин о необоснованности налоговой выгоды, о деловой цели финансовых операций, о приоритете существа над формой, об игнорировании правосубъектности организации и др., активно развивается межгосударственное взаимодействие по противодействию уклонения от налогообложения, результатом которого являются разработка и внедрение в налоговую практику государств положений Многосторонней конвенции по противодействию

¹ Пункт 62 Постановления ЕСПЧ от 22.01.2009 «Дело “Булвес АД” (“Bulves AD”) против Болгарии» (жалоба № 3991/03) (здесь и далее все ссылки на российские и международные нормативно-правовые акты и судебную практику приводятся по СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения 22 января, 2021. <http://www.consultant.ru>).

² Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О.

размыванию налоговой базы (Base Erosion and Profit Shifting, план BEPS)³, Международной конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам⁴, Международной программы соответствия требованиям налогового законодательства (International Compliance Assurance Programme, ICAP)⁵ и др.

Таким образом, складывается многоуровневая система антиуклонительных правил, состоящая из норм и положений международных правовых актов и договоров, с одной стороны, и внутрисударственных — с другой. Естественно, что при наличии такой сложной комплексной системы правового регулирования отношений в сфере исчисления и уплаты налогов необходимо выстроить систему приоритетов в применении норм национального и международного права с учетом того, что налоговые отношения внутри каждой страны базируются на реальном состоянии ее экономики и определяются основными направлениями налоговой политики конкретного государства. Именно поэтому одной из базовых современных проблем, исследуемых в данной статье, и выступают анализ и выявление очередности правоприменения антиуклонительных норм различного уровня и правового характера.

Однако поддержание баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения должно обеспечивать не только требования публичного субъекта, но и эффективную защиту интересов более слабой стороны во властных налоговых отношениях — интересов налогоплательщика. В связи с этим в правовой системе любого государства существует основополагающая совокупность принципов, обеспечивающая справедливое налогообложение добросовестному налогоплательщику. Базовым принципом любого демократического общества признается принцип поддержания доверия граждан к закону, на базе которого в сфере налоговых отношений Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ сформулирован принцип и разработана судебная доктрина защиты законных ожиданий налогоплательщика⁶.

Исследованию защиты законных ожиданий и законных интересов налогоплательщиков посвящено достаточное число научных исследований, авторы которых глубоко анализируют смысловое наполнение категорий «законные ожидания» и «законные интересы» налогоплательщиков, формы существования и способы защиты законных ожиданий и интересов юридических и физических лиц в налоговой сфере (Андрюшин 2019; Журавлева 2018; Пилипенко 2020; Цветкова 2020; Ядрихинский 2019а; Ядрихинский 2019б; Ядрихинский 2020а; Ядрихинский 2020б; Ядрихинский 2020с; Попкова 2020 и др.). В то же время предметом настоящей работы выступает анализ практических проблем реализации налогоплательщиком своего права на защиту законных интересов в условиях применения антиуклонитель-

³ “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). OECD Publishing”. ОЭСР. 2014. Дата обращения 22 ноября, 2021. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru>.

⁴ Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (заключена в г. Париже 24.11.2016).

⁵ ICAP. Дата обращения 22 ноября, 2021. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 20.07.2011 № 20-П; Определение Конституционного Суда РФ от 02.04.2015 № 583-О; Определение Верховного Суда РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303.

ных норм и, как результат такой защиты, исчисление итоговой суммы налога, исходя из законных ожиданий налоговых имущественных последствий совершенной налогоплательщиком гражданско-правовой сделки и конкретного имущественного результата, полученного в рамках гражданского оборота.

2. Основное исследование

2.1. Система антиуклонительных налоговых норм и судебных доктрин в механизме правоприменения

В систему российского налогово-правового регулирования отношений по исчислению и уплате налоговых платежей включен целый ряд антиуклонительных законодательных норм, установленных в НК РФ, различающихся по направленности в зависимости от категории экономических отношений, складывающихся в условиях гражданского оборота и связанных с получением налогоплательщиком экономической выгоды в различной форме. В то же время, как показывает практика правоприменения, одной только законодательной нормы, с учетом ее возможного несовершенства или отсутствия такой нормы как таковой, недостаточно для разрешения возникающих на практике ситуаций, что обуславливает необходимость восполнения дефектов законодательных предписаний разъяснениями уполномоченных финансовых или налоговых органов, а также судебным истолкованием соответствующих норм. По мнению Конституционного Суда РФ, нормотворческие дефекты отчасти корректируются правоприменительной, прежде всего судебной, практикой через толкование пробельных норм в процессе разрешения конкретных споров⁷. В научной концепции развития финансового законодательства, разработанной Институтом законодательства и сравнительного правоведения, сделан обоснованный прогноз: в условиях нестабильности национального и глобального контекстов нормативные модели финансового регулирования могут отставать от потребностей меняющейся реальности, что усилит роль подзаконного правового регулирования и судов (Нарышкин, Хабриева, Абрамова 2015). Помимо формирования судебных подходов, толкование законодательных предписаний может осуществляться путем разъяснения нормативного содержания того или иного законоположения, что требует принятия уполномоченным органом соответствующего акта, с тем чтобы довести его до сведения всех субъектов правоотношений, на которых распространяется разъясняемое предписание закона⁸. В налоговой сфере такие полномочия предоставлены финансовым органам, а в установленных НК РФ случаях — налоговым органам. Таким образом, при разрешении конкретных налоговых споров, особенно рассматриваемых в ходе налоговых административных процедур, кроме самой законодательной нормы, большое значение будет придаваться ее истолкованию, данному финансовым или налоговым органом.

В то же время при осуществлении правоприменительной деятельности возникает проблема соотношения различных антиуклонительных норм, установленных

⁷ Информация Конституционного Суда РФ от 23.06.2016 «Конституционно-правовые аспекты совершенствования нормотворческой деятельности (на основе решений Конституционного Суда РФ 2013–2015 гг.)».

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П.

в НК РФ, которая заключается в возможности распространения общих положений ст. 54.1 НК РФ на процесс применения положений специальных антиуклонительных норм, установленных, в частности, ст. 7 и 312 НК РФ об определении бенефициарного собственника, о применении сквозного подхода при применении соглашений об избежании двойного налогообложения, о трансфертном ценообразовании (разд. V.1 НК РФ) и др. По мнению, высказываемому налоговыми органами, положения ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и/или суммы налога, сбора, страховых взносов» НК РФ имеют характер общей антиуклонительной нормы по отношению к правилам налогообложения, направленным на исключение злоупотреблений и обход налогового закона по конкретным видам хозяйственных операций. Однако при применении указанных выше специальных положений ст. 7, 312, 269 НК РФ и др. общие положения ст. 54.1 НК РФ могут использоваться только в случае, если налогоплательщики допускают искажение сведений о фактах хозяйственной жизни с целью обхода условий применения норм, определяющих правила налогообложения, и в случае формального, а не реального соблюдения ими установленных требований (например, для выполнения установленных ст. 269 НК РФ показателей капитализации и т. п.). В ситуации добросовестного поведения налогоплательщика должен применяться иной принцип, обеспечивающий баланс частных и публичных интересов, — принцип защиты законных ожиданий налогоплательщика.

Налоговое законодательство, по мнению Конституционного Суда РФ, не исключает действия принципа диспозитивности в налоговых правоотношениях и допускает возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования, выбора того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них, которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиков своими полномочиями. Такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, оно определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование⁹. Иными словами, граница между применением антиуклонительных норм и защитой законного интереса налогоплательщика проходит через анализ мотивации и реальных экономических последствий совершенных налогоплательщиком гражданско-правовых сделок, хозяйственных и финансовых операций. Именно указанные обстоятельства диктуют появление в российском налоговом законодательстве и судебной доктрине общих антиуклонительных положений, содержащих необходимые критерии (тест деловой цели сделки, тест исполнения обязательств надлежащим контрагентом, тест реальности и документальной подтвержденности хозяйственной операции и др.) и позволяющих оценить правомерность и реальность экономической деятельности налогоплательщика.

Однако применение ст. 54.1 НК РФ к специальным правилам повлечет необходимость исследования обстоятельств, которые раньше глубоко и детально не из-

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П; Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О.

учались в ходе судебных разбирательств при применении тонкой капитализации или определении бенефициарного собственника, а анализировались по совокупности обстоятельств (в частности, исполнение сделки надлежащим лицом, реконструкция налоговых обязательств и др.). По мнению Конституционного Суда РФ, законодатель не освобождает налоговые органы от обязанности принимать в рамках контрольных процедур исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика (налогового агента), что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом¹⁰. На основании этой правовой позиции Конституционного Суда РФ арбитражная судебная практика в настоящее время в ходе применения положений ст. 54.1 НК РФ при разрешении большинства судебных дел формирует концепцию реконструкции налогового обязательства налоговым органом, которая должна в максимальной степени обеспечить установление действительного размера подлежащего уплате налога¹¹. В то же время судебная практика, связанная с разрешением споров по установлению бенефициарного собственника, идет по пути признания за налоговыми органами права не устанавливать лицо, являющееся бенефициарным собственником¹². Очевидно, что распространение положений ст. 54.1 НК РФ и судебных правовых позиций, согласно которым необходима реконструкция налогового обязательства, может оказать существенное влияние, в частности, на практику по делам о бенефициарном собственнике и по иным делам, рассматриваемым в связи с применением специальных антиуклонительных норм.

По мнению В. А. Гидирима, общие нормы о недопущении налоговых злоупотреблений могут быть использованы по отношению к неограниченному кругу ситуаций и потому предоставляют налоговым органам наиболее широкие возможности (Гидирим 2018). Такие нормы часто квалифицируются как правовая доктрина противодействия налоговым злоупотреблениям, или общее антиуклонительное правило (General Anti-Avoidance Rule, GAAR), они составляют самостоятельную группу антиуклонительных норм. Такие правила могут быть предусмотрены в самом национальном налоговом законодательстве (Statutory GAAR) или существовать на уровне судебной доктрины (Jurisprudence-Based GAAR) (Винницкий 2018, 54–55). Основная цель общих антиуклонительных правил состоит в том, чтобы не предоставлять налогоплательщикам налоговые льготы и вычеты, которые они получают путем структурирования сделок в целях получения налоговой выгоды, не соответствующей целям и смыслу закона (Гидирим 2018, 710–712). Иногда, кроме GAAR, в литературе также исследуются специальные правила — SAAR (Special Anti-Avoidance Rules), к которым относят упомянутые выше правила контролируемых иностранных компаний, правила трансфертного ценообразования, правила

¹⁰ Постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2020 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П и от 22.06.2009 № 10-П.

¹¹ Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04-611/2020 по делу № А27-17275/2019; от 12.12.2019 № Ф04-5659/2019 по делу № А27-15033/2018; Определение Верховного Суда РФ от 25.03.2020 № 304-ЭС20-3023 по делу № А27-15033/2018; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 № Ф09-9691/19 по делу № А50-17644/2019.

¹² Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

недостаточной (тонкой) капитализации, концепцию бенефициарного собственника дохода (фактического права на доход).

Антиуклонительная национальная концепция начала развиваться в России в связи с разработкой Конституционным Судом РФ правовой позиции, согласно которой налогоплательщик должен придерживаться добросовестности при исполнении обязанности по уплате налога¹³. Однако в дальнейшем более глубоко она была изложена в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — ВАС РФ) от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», сформировавшем подходы судебной практики к оценке действий налогоплательщика задолго до появления ст. 54.1 в НК РФ. Вслед за этим постановлением стали развиваться конституционно-правовые подходы к обеспечению баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере, связанные с признанием права налогоплательщика на законное налоговое планирование и защиту законных интересов и отграничением такого планирования от злоупотреблений со стороны налогоплательщика в сфере налоговых отношений¹⁴. Лишь в 2017 г. в российское налоговое законодательство была введена ст. 54.1 НК РФ, закрепившая основные антиуклонительные правила в сфере налогообложения. Таким образом, российское антиуклонительное правовое регулирование в сфере налоговых отношений прошло длительный путь развития от отдельных правовых судебных позиций к формированию судебной доктрины и в конечном счете к появлению законодательных антиуклонительных норм. Заметим, что в целом ряде стран наблюдается тенденция кодифицировать антиуклонительные доктрины, сформулированные судами, для обеспечения определенности правового регулирования, однако это может повлечь опасность превалирования правовых предписаний над экономической сущностью хозяйственных операций (Mosquera Valderrama, Burgers 2019, 4; Xiong, Evans 2014, 688; Savvaidou, Athanasaki 2019, 170–172).

В результате система внутрироссийского антиуклонительного механизма правового регулирования включает в себя следующие основные составляющие: 1) общие положения ст. 54.1 НК РФ; 2) специальные налоговые нормы, регулирующие налоговые последствия при совершении экономических операций специального характера (правила о бенефициарном собственнике, о контролируемых иностранных компаниях, о трансфертном ценообразовании и др.); 3) судебные правовые позиции Конституционного и Верховного Судов РФ, а также продолжающие действовать постановления Пленума ВАС РФ по вопросам применения налогового законодательства; 4) официальные разъяснения финансовых или налоговых органов о применении антиуклонительных норм, адресованные неопределенному кругу лиц¹⁵; 5) разъяснения финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов, данные конкретному налогоплательщику по его запросу.

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П; Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О.

¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П.

¹⁵ См., напр.: Письмо Федеральной налоговой службы РФ (далее — ФНС РФ) от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений ст. 54.1 Налогового кодекса РФ»; Письмо ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152 «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ»».

Помимо внутрисудебного национального антиуклонительного регулирования, в правовую систему РФ включены международные правовые акты, содержащие антиуклонительные нормы, в частности многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, ратифицированная Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ (международные нормы GAAR). Указанное обстоятельство значительно усложняет проблему соотношения антиуклонительных норм уже на уровне национального и международного правового регулирования (Хаванова 2016, 30–43; Хаванова 2015, 18–22; Хаванова 2019, 40–43). В научной литературе выделяются следующие виды соотношений международных и внутригосударственных антиуклонительных правил: 1) ситуация отсутствия конфликта между международными и внутренними антиуклонительными нормами, предусматривающая применение внутригосударственных норм в контексте международных налоговых соглашений без специальных отсылочных норм в самих нормах и соглашениях; 2) ситуация, когда для применения внутренних антиуклонительных норм необходима отсылочная норма в международном договоре; 3) ситуация, когда для применения антиуклонительных норм к международным сделкам необходимы специальные нормы GAAR, составляющие часть международного договора, — в этом случае налоговые соглашения могут содержать самостоятельные нормы «международного договорного» GAAR, так называемые *treaty GAAR*; 4) устранение противоречий между внутригосударственными и международными актами путем толкования международных соглашений (Гидрим 2018, 722–738).

Наряду с общепризнанными принципами и нормами международного права международные договоры РФ подлежат включению в правовую систему РФ (ст. 15 Конституции РФ). В то же время в правовой системе РФ, основанной на верховенстве Конституции РФ, правила международного договора, если они противоречат ее положениям, не могут применяться. В свою очередь, в обязанности органов государственной власти при имплементации международных договоров в правовую систему России, предполагающей в том числе соотнесение законодательства РФ с ее обязательствами по международным договорам, входят признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина и недопущение нарушений основ конституционного строя. Иное противоречило бы конституционным принципам народовластия и суверенитета РФ¹⁶.

В частности, Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал, что положения международного договора РФ обладают в правоприменительном процессе большей юридической силой, чем федеральный закон, но не равной и не большей, чем юридическая сила Конституции РФ¹⁷. Согласно ст. 15 Конституции РФ, если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Тем самым закрепляется правоприменительный приоритет норм международного договора перед нормами федерального закона и происходит замещение в соответствующей части внутригосударственного законодательного регулирования.

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2012 № 17-П.

¹⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 19.04.2016 № 12-П.

Однако имплементация положений международного права в российскую правовую систему допустима лишь при соблюдении их соответствия положениям Конституции РФ и выявленному конституционно-правовому смыслу этих положений, который отражается в правовых позициях Конституционного Суда РФ. Заметим, что Федеральный закон от 14.03.2020 № 1-ФКЗ «О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти» изложил ст. 79 Конституции РФ в новой редакции, предусматривающей, в частности, что решения межгосударственных органов, принятые на основании положений международных договоров РФ в их истолковании, противоречащем Конституции РФ, не подлежат исполнению в Российской Федерации. Таким образом, в правовой системе РФ окончательно закреплён приоритет положений Конституции РФ, а также истолкования ее норм, что даёт возможность судам при разрешении конкретных дел руководствоваться в первую очередь смысловым содержанием правовых позиций Конституционного Суда РФ, в том числе по вопросам применения налогового законодательства, и даже в тех случаях, когда такое истолкование расходится с истолкованием международных соглашений, данным иностранными судами и иностранными налоговыми органами.

Правоприменительный приоритет международных договоров России об устранении двойного налогообложения, а также международных Конвенций, ратифицированных РФ, закреплён в ст. 7 НК РФ; он предусматривает обязанность судов применять положения международных договоров в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливает иное правовое регулирование исполнения налоговых обязанностей лиц. Однако прямое применение нормы международного договора зачастую невозможно без дополнительного истолкования юридического и экономического смысла налогооблагаемой операции, выявление которого осуществляется только в случае обращения правоприменителя к положениям официальных комментариев к соответствующим договорам и Конвенциям. По мнению Верховного Суда РФ, в силу п. 1 ст. 31 Венской конвенции «О праве международных договоров», заключённой 23.05.1969, международный договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора¹⁸. Согласно ст. 32 Венской конвенции, одним из средств толкования международных соглашений об устранении двойного налогообложения, заключённых в соответствии с Модельной конвенцией об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), являются Комментарии ОЭСР к указанной Модельной налоговой конвенции. Анализ судебной практики показывает, что при разрешении конкретных дел российские суды прибегают к Комментариям ОЭСР для целей толкования международных налоговых соглашений, а в некоторых случаях и для целей толкования норм национального налогового законодательства как к актам рамочного¹⁹, рекомендательного, дополнительного

¹⁸ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015; Письмо ФНС РФ от 06.05.2019 № СА-4-7/8448 «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях».

¹⁹ Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.

правового характера, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения (Мачехин, Токарева 2018), т. е. рассматривают их как акты «мягкого права» (Демин 2013; Демин 2015; Пономарева 2018). Мягкое право определяется в научной литературе как совокупность правил поведения, изложенных в актах, не являющихся источниками международного права и не имеющих обязательной юридической силы, но которые тем не менее могут иметь определенные (косвенные) правовые последствия, нацелены на такие последствия и практически могут к ним привести (см., напр.: Senden 2004, 112). Обычно к мягкому праву, формируемому властными субъектами, относят различного рода правовые акты, такие как руководства, инструктивные указания, циркуляры, обыкновения практики, этические кодексы и конвенции (Weeks 2014, 3).

Кроме официальных комментариев к международным договорам, к актам мягкого права можно отнести акты официального истолкования договоров, даваемые компетентными финансовыми и налоговыми органами договаривающихся государств, а также судебные решения международных судов, содержащих правовые позиции, затрагивающие предмет спора между налогоплательщиком и налоговым органом, рассматриваемого в российском суде. В совокупности акты мягкого права формируют сложившуюся международную практику, стандарты и правила применения судами и государственными органами различных государств международно-правовых актов. Как показывает российская судебная практика, арбитражные суды при разрешении налоговых споров, связанных с необходимостью применения антиуклонительных правил, установленных не только в российском, но и в международном законодательстве, для выявления экономического и юридического смысла проводимых налогоплательщиком операций широко прибегают к указанным выше международным актам мягкого права, не признавая за ними обязательного характера и адаптируя их истолкование под российскую экономическую и юридическую действительность. В частности, в п. 13 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017, разъяснено, что налоговые льготы, предусмотренные международными договорами РФ, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность. При этом категория налоговой выгоды рассматривается и оценивается именно в контексте российского налогового законодательства и судебной доктрины.

Таким образом, вышеприведенные рассуждения выявляют целую систему комплексного антиуклонительного регулирования, сочетающую положения российских общих и специальных антиуклонительных правил, судебных правовых позиций и официальных истолкований внутривнутрироссийского налогового законодательства, с одной стороны, и международно-правовых норм международных договоров и Конвенций, а также положений актов мягкого права (рекомендаций, комментариев и др.) и судебных решений международных судов — с другой (Cordeiro Guerra, Mastellone 2009, 512–513). Естественно, что указанная совокупность правовых актов должна рассматриваться с точки зрения приоритетности и очередности их применения в конкретных делах при изучении объективно сложившихся эко-

номических отношений их участников для защиты публичного интереса РФ при взимании налогов в бюджетную систему.

Заметим, что приоритет той или иной системы антиуклонительных норм и правил — национальной системы над международной или наоборот — может меняться при разрешении конкретного дела в зависимости от главного критерия, упомянутого выше и закрепленного в правовых позициях Конституционного Суда РФ, т.е. от соответствия положений международных актов положения Конституции РФ и конституционному смыслу положений внутрироссийского налогового закона. Указанный приоритет в настоящее время представляется закрепленным в новой редакции норм Конституции РФ, что позволяет давать оценку международным антиуклонительным правилам с этих позиций. В противном случае, когда нет такого очевидного выявленного Конституционным Судом РФ противоречия конституционному смыслу налогового закона, действует иной конституционный принцип — приоритета положений международного договора над внутринациональным законодательством, влекущий за собой в том числе возможность применения актов международного права, дающих толкование положениям международного договора. В этом случае российские антиуклонительные правила должны применяться в контексте международного договора.

2.2. Правовые механизмы обеспечения принципа защиты законных ожиданий налогоплательщика

Современная юридическая наука и судебная практика, прежде всего Конституционного Суда РФ, разработали и выявили сущность основных базовых принципов налогового права, к числу которых относится принцип правовой определенности в налоговых отношениях, обеспечивающий, в свою очередь, реализацию принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Как отмечал Конституционный Суд РФ, указанный принцип предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм. Соблюдение данного принципа имеет большое значение для обеспечения единства правоприменительной практики, которая посредством своих разъяснительных актов призвана способствовать повышению определенности налогового правового регулирования и выявлению его смысла²⁰.

По мнению зарубежных авторов, неопределенность в применении правил антиуклонительных норм и обусловленная этим обстоятельством сложность в достижении баланса частных и публичных интересов усугубляются отсутствием общего нормативного определения уклонения от уплаты налогов, трудностями в нахождении границ между законным и незаконным налоговым планированием, а также судебными решениями в отношении применения GAAR и судебных доктрин против уклонения от уплаты налогов (Mosquera Valderrama, Burgers 2019, 4). Кроме того, в зарубежной литературе подчеркивается, что существование правовой стабильности и предсказуемости основывается на четких и конкретных правилах, а это не

²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П; Определение Конституционного Суда РФ от 02.04.2015 № 583-О; Постановления Конституционного Суда РФ от 24.05.2001 № 8-П; от 29.01.2004 № 2-П; от 20.04.2010 № 9-П; от 20.07.2011 № 20-П; от 27.03.2012 № 8-П.

очень хорошо сочетается с идеологией обобщения, лежащей в основе GAAR. Поэтому ученые утверждают, что GAAR ведет к увеличению правовой неопределенности для налогоплательщиков в силу своего обобщенного характера и препятствует законным деловым операциям (Xiong, Evans 2014, 688).

По мнению А. В. Демина, правомерные ожидания налогоплательщика являются одной из составляющих принципа определенности права, когда каждое лицо, поступающее правомерно и добросовестно, вправе полагать, что и другие лица (включая властных субъектов) будут вести себя правомерно и добросовестно (Демин 2015, 15–16). На необходимость соблюдения правовой определенности в деятельности фискальных органов (особенно в области налогового контроля и ответственности) неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, отмечая, в частности, следующее: налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов²¹ (Ногина 2019, 82). Обеспечение баланса частных и публичных интересов как проявление принципа справедливости в налоговых отношениях невозможно без предсказуемости поведения сторон и наличия стабильных правил регулирования такого поведения.

Специалисты акцентируют внимание на том, что проявлением принципа справедливости выступает требование защиты не любых, а только правомерных ожиданий налогоплательщика. Указанное следствие принципа справедливости упрощенно определяется так: право по своей сути не может давать необоснованных преимуществ, вследствие чего публичной защите подлежат только те блага субъектов права, которые приобретены ими в соответствии с общими целями правового регулирования, в том числе с учетом принципа юридического равенства, без необоснованных конкурентных преимуществ (Тютин 2020). Презумпция добросовестности сторон имущественных отношений (ст. 10 Гражданского кодекса РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ) не предполагает, что конституционная защита может распространяться на ожидания, связанные со стремлением одной стороны правоотношения нарушить права и законные интересы другой стороны²². Данная правовая позиция проявляется при рассмотрении конкретных судебных разбирательств в тех случаях, когда суд отказывает налогоплательщику в удовлетворении его требований в том числе по тому основанию, что защите подлежат именно правомерные ожидания лица²³.

В сфере налоговых отношений правомерность ожиданий налогоплательщика определяется на основании предоставленных ему налоговым законодательством льгот и преимуществ, которые касаются реализации как имущественных прав налогоплательщика, связанных со снижением или освобождением от налогового изъятия²⁴, так и его прав в сфере неимущественных отношений, в частности от-

²¹ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О.

²² Постановление Конституционного Суда РФ от 20.07.2011 № 20-П.

²³ Определение Верховного Суда РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303.

²⁴ Кстати, складывающаяся судебная практика идет по пути интерпретации законных ожиданий налогоплательщика именно как ожиданий по снижению суммы налога. См., напр.: Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457.

ношений налогового контроля и привлечения к ответственности. По мнению Конституционного Суда РФ, с точки зрения конституционного принципа правового государства недопустимо игнорирование правомерных ожиданий субъектов соответствующих экономических (инвестиционных, таможенных) правоотношений в части возможного применения льгот и преференций²⁵.

Порядок реализации законных ожиданий налогоплательщика определяется, как правило, формальными требованиями документального подтверждения фактов осуществления реальной хозяйственной деятельности, ведения им в установленном порядке налогового и бухгалтерского учета, подтверждающими его право на получение налоговой выгоды. Таким образом, защита имущественных законных ожиданий налогоплательщика в сфере налоговых отношений сводится в большей степени к доказыванию обоснованности полученной им налоговой выгоды, т.е. обоснованность полученной налогоплательщиком налоговой выгоды фактически подтверждает законность его ожиданий и наоборот. Стремление налогоплательщика оптимизировать налоговые последствия своей хозяйственной деятельности является его экономически обоснованным желанием снизить издержки, вызванные уплатой налогов, чтобы в конечном счете реализовать свою главную цель — получение прибыли в наиболее высоком размере.

Защита законных ожиданий налогоплательщика в связи с имеющимся у него правом на применение налоговых преференций обуславливается его предпринимательской деятельностью в условиях гражданского оборота, поскольку именно имущественные последствия гражданско-правовых сделок создают базу для формирования законных интересов в налоговой сфере. Совершая те или иные действия в гражданском обороте, юридические и физические лица оценивают свои возможные налоговые обязательства, исходя из тех имущественных последствий, которые наступят в результате заключения гражданско-правовых договоров или совершения иных юридически значимых действий. Экономическая целесообразность решений, принимаемых органами юридического лица или индивидуальным предпринимателем, определяется ими самостоятельно, поскольку только сами налогоплательщики обладают широкой дискрецией при принятии решений в сфере бизнеса в силу рискованного характера предпринимательской деятельности²⁶.

По мнению Конституционного Суда РФ, налогоплательщик в любом случае самостоятельно осуществляет выбор направления своей предпринимательской деятельности, заключая различные гражданско-правовые договоры со своими контрагентами — физическими и юридическими лицами (розничная купля-продажа, поставка и др.), и, следовательно, исполняет свои налоговые обязанности в рамках той или иной системы налогообложения, применимой к выбранному виду деятельности. Разрешение же споров о налоговых последствиях квалификации сделок, заключенных налогоплательщиками с третьими лицами, т.е. фактически споров о законности ожиданий налогоплательщика, относится к компетенции судов, которые не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах. В случае сомнений в правомерности применения налогоплательщиком названной системы налогообложения суд

²⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 02.04.2015 № 583-О.

²⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П.

обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств²⁷.

В развитие своих правовых позиций о самостоятельности выбора налогоплательщиком форм предпринимательской деятельности Конституционный Суд РФ для сферы налоговых последствий имущественного перераспределения, осуществляемого в рамках гражданского оборота, отмечает, что правила НК РФ предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования. При этом НК РФ определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование при соблюдении законодательных ограничений. Налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т. п.), которая, однако, не должна использоваться для непропорционального сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиков своими правомочиями²⁸ (Ногина 2019, 81).

В зарубежной практике также признается право налогоплательщика выбирать правовую форму, в которой он будет осуществлять свой бизнес или другую деятельность, а также структуру своих операций. Частное право предлагает организациям и физическим лицам множество вариантов, когда достичь схожих экономических результатов можно с помощью различных форм частного права, тогда как налоговые последствия при этом могут сильно различаться. В качестве отправной точки налогоплательщик может принять во внимание экономию налогов и выбрать юридические формы и структуры транзакций, которые предполагают наименьшую сумму налога, подлежащего уплате (Zimmer 2019, 220).

Таким образом, признавая законное право налогоплательщика на осуществление налогового планирования, т.е. фактически на формирование имущественных законных ожиданий от планируемых к совершению гражданско-правовых сделок, Конституционный Суд РФ в то же время отмечает, что правоприменительная практика с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом²⁹ (Ногина 2019, 81). В то же время при оценке целеполагания той или иной гражданско-правовой сделки необходимо помнить, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной³⁰ (Ногина 2019, 84).

²⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2012 № 1282-О.

²⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П.

²⁹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»; Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 №1440-О.

³⁰ Пункт 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 53.

При анализе законодательства и судебных доктрин большинства государств указывается на то, что «разумное налоговое планирование», как правило, допустимо, если оно не достигает пороговых значений, вызывающих применение правил предотвращения уклонения от налогов. Разница между «разумным налоговым планированием» и «агрессивным налоговым планированием» заключается прежде всего в реальности или искусственности совершаемых налогоплательщиком хозяйственных операций. Рекомендации Европейской Комиссии по агрессивному налоговому планированию гласят, что «договоренность или серия договоренностей являются искусственными, если они не имеют коммерческого содержания». В Рекомендациях национальным налоговым органам предлагается устанавливать одно или несколько из шести положений: 1) несоответствие между юридической характеристикой отдельных шагов, из которых состоит соглашение, и юридической сущностью соглашения в целом; 2) договоренность или ряд договоренностей, которые не обусловлены разумным деловым поведением; 3) договоренности, включающие элементы, компенсирующие или отменяющие друг друга; 4) транзакции, которые носят циклический характер; 5) значительные налоговые льготы, не отраженные в предпринимательских рисках, принимаемых налогоплательщиком, или в его денежных потоках; 6) незначительность предпринимательской выгоды до налогообложения по сравнению с суммой ожидаемой налоговой выгоды (Cerioni 2014, 401).

В зарубежной практике также указывается на то, что налоговые органы должны доказать факты и основные элементы своих налоговых претензий; обстоятельства, свидетельствующие об объективном уклонении от уплаты налогов; а также преобладание цели уклонения от сделки и неправомерного использования правовых инструментов, в то время как налогоплательщик должен только доказать наличие альтернативных или параллельных экономических причин для оправдания такой аномальной транзакции (Cordeiro Guerra, Mastellone 2009, 515)

Как отмечалось выше, гражданско-правовая форма распределения денежных средств или передачи имущества выбирается самим налогоплательщиком и является его правом, в связи с чем недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида налогового платежа³¹.

В последнее время судебно-арбитражная практика признает возможность судебной защиты правомерных ожиданий добросовестного предпринимателя в случаях, когда налогоплательщик имел разумные законные ожидания на получение налоговых преимуществ, но налоговый орган в ходе камеральных или выездных налоговых проверок или иных мероприятий налогового контроля не предъявлял претензий к налогоплательщику по порядку исчисления конкретного налога (Ногина 2019, 82). В частности, Верховный Суд РФ пришел к выводу о том, что налогоплательщик вправе полагать, что его действия законны, а получаемая им налоговая

³¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П.

выгода обоснованна, если налоговый орган принимал налоговую отчетность от налогоплательщика, осуществлял камеральные проверки и не указывал на необходимость изменения им режима налогообложения декларируемых им доходов³². Более ранняя судебная практика также указывала на то, что хозяйствующие субъекты самостоятельно, по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности, и в полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами³³.

В случаях, когда налогоплательщик действительно получает обоснованную налоговую выгоду от использования предоставленных ему налоговым законом преимуществ и реализует свои законные имущественные ожидания, возникает неизбежный вопрос об исчислении размера такой обоснованной выгоды. По мнению Минфина РФ, выявленная (доказанная в рамках выездной или камеральной налоговой проверки) необоснованная налоговая выгода в виде уменьшения налоговой обязанности предполагает ее суммовую оценку. При этом НК РФ не предполагает закрытого перечня способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам налоговых проверок и в то же время не содержит запрета на использование методов, установленных для определения уровня рыночной цены в гл. 14.3 НК РФ, в целях определения размера необоснованной налоговой выгоды. Иными словами, методы, установленные гл. 14.3 НК РФ, могут быть использованы для определения суммы необоснованной налоговой выгоды наряду с иными способами, в том числе не предусмотренными НК РФ³⁴. Представляется, что вывод Минфина о возможности применения методов для определения размера налоговой выгоды, не предусмотренных НК РФ, расходится с правовыми позициями судебной практики, признающими незаконными решения налоговых органов в случае применения налоговыми органами методов доначисления налога, не соответствующих предписаниям НК РФ как нарушающих законодательные гарантии обеспечения прав налогоплательщиков³⁵.

На первый взгляд, в случаях добросовестного поведения налогоплательщика и защиты им своих законных интересов не должно возникать проблем с правильностью исчисления налога, поскольку налогоплательщик исчисляет его с учетом имеющихся у него законных механизмов его снижения или освобождения в установленном НК РФ порядке. Однако, как показывает судебная практика, могут возникнуть различные объективные обстоятельства, не зависящие от воли налогоплательщика (в частности, стихийные бедствия, пожары, эпидемии и иные обстоятельства непреодолимой силы), приводящие к проблемам в документальном подтверждении совершенных им реальных хозяйственных операций и соответственно в исчислении сумм налога, даже при использовании налогоплательщиком законных прав на получение налоговых преимуществ.

³² Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457.

³³ Постановление Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 № 11542/07.

³⁴ Письмо Минфина РФ от 14.01.2019 № 03-12-11/1746.

³⁵ Постановления Арбитражных судов Центрального округа от 24.04.2018 № Ф10-996/2017 по делу № А62-982/2016; Поволжского округа от 17.12.2019 № Ф06-41583/2018 по делу № А12-6972/2018; Северо-Западного округа от 08.08.2019 № Ф07-7939/2019 по делу № А52-1715/2018 и др.

Ошибки налогоплательщиков при определении размера своей действительной налоговой обязанности могут не только носить технический характер, но и быть связанными с неправильным пониманием смысла норм налогового законодательства при наличии законно признанного за ними права на налоговую льготу или, в частности, с дефектами первичной документации или ведения налогового учета, приводящими к неправильному определению размера налоговой выгоды. В частности, в рассмотренном Верховным Судом РФ деле о защите законных ожиданий налогоплательщика налоговый орган доначислил налог по упрощенной системе налогообложения, в то время как законные ожидания налогоплательщика по осуществленной им сделке были связаны с получением вычета по налогу на доходы физического лица, т. е. с применением общей системы налогообложения³⁶.

В других ситуациях, когда, например, суд приходит к выводу о законности права налогоплательщика на получение им налоговых преимуществ при ведении им реальной предпринимательской деятельности, может встать вопрос о том, в части какого размера конкретного налогового преимущества (налоговой льготы, налогового вычета, пониженной налоговой ставки, периода применения налоговой преференции и др.) налогоплательщик вправе реализовать свой законный интерес. Здесь возникает традиционный налоговый спор о размере действительного налогового обязательства.

Обычный порядок исчисления каждого конкретного налога установлен НК РФ на основе сформированного в определенный налоговый период элементного состава налога, и в первую очередь должен применяться именно такой расчет налогового платежа. Однако современная действительность, в частности ведение предпринимательской деятельности в условиях чрезвычайных обстоятельств, ставит парадоксальный, на первый взгляд, вопрос: может ли применяться расчетный метод исчисления налога не налоговым органом, а самим налогоплательщиком в случаях, когда речь идет о защите им своих законных интересов? Так, если добросовестный налогоплательщик не получит документы от своих контрагентов, получит их с дефектами или утратит первичные документы в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, вправе ли он сам воспользоваться расчетным методом на определение размера налога, подлежащего уплате в бюджет, с целью наиболее приближенного к реальности размера налогового изъятия? Также возникает дополнительный вопрос о праве налогоплательщика на выбор им расчетного метода, если, например, расчет налоговой базы связан с определением уровня рыночной цены товара (работы или услуги).

Российскому налоговому законодательству известны ситуации, когда налогоплательщику дается право выбора на определение размера, в частности, налогового вычета, тем или иным способом. В частности, в соответствии с п. 3 ст. 221 НК РФ налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, вправе учесть при расчете налога на доходы физического лица профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на создание авторского произведения. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размере норматива. При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться

³⁶ Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457.

одновременно с расходами в пределах установленного норматива. Таким образом, законодатель дает возможность налогоплательщику реализовать свои законные ожидания посредством выбора метода учета своих расходов.

С учетом определенного удобства подобных законодательных расчетных механизмов, их возможная сфера применения постоянно расширяется. В частности, Федеральным законом 09.11.2020 № 368-ФЗ вводится право налогоплательщика на уплату налога с фиксированной прибыли контролируемых иностранных компаний, установленной в твердом размере в ст. 227.2 НК РФ без определения реального экономического результата, т. е. фактически для этого случая законодатель вводит расчетный метод уплаты налога.

Если рассматривать вопрос о возможности предоставления права налогоплательщику на самостоятельное применение расчетного метода с точки зрения баланса интересов, то, очевидно, правоприменение должно быть зеркальным: если налоговый орган имеет право применять расчетный метод при злоупотреблениях со стороны налогоплательщика, то необходимо признать за налогоплательщиком право на применение расчетного метода при наличии особых непредвиденных (форс-мажорных) обстоятельств, повлиявших на хозяйственную деятельность налогоплательщика.

При этом как налоговый орган при доначислении налогов не может изменять по своему усмотрению порядок формирования объекта, базы и иных элементов налога, исходя из тех сведений, которые он имеет, и должен руководствоваться правилами исчисления конкретного налога, установленными соответствующей главой второй части НК РФ (Ногина 2019, 83), так и налогоплательщик в случае законодательного признания за ним права на самостоятельное применение расчетного метода должен производить исчисление налога по правилам, установленным НК РФ. Иными словами, если исчисляется, например, налог на прибыль организаций, то необходимо формировать налоговую базу не только из доходов, но и с учетом тех расходов, которые были понесены в этот период (Ногина 2019, 83). Кроме того, налогоплательщику придется обеспечивать надлежащее правовое и документальное обоснование применения того или иного метода исчисления налоговой базы и суммы налога, налоговой ставки, налоговых льгот и вычетов и др. В то же время налогоплательщик должен будет предпринять все возможные с его стороны меры, направленные на подтверждение правомерности расчета его действительных налоговых обязательств, а именно получить от своих контрагентов документы, подтверждающие размер доходов и расходов, банковские выписки, а также иные сведения (в частности, о рыночной цене и др.) для защиты и обоснования размера своих законных ожиданий (Ногина 2019, 83).

Представляется, что отмеченная выше проблема права налогоплательщика на применение расчетного метода при защите им своих законных интересов мало отражается в научной литературе, судебной практике и практически не разрешена в действующем налоговом законодательстве, поскольку всеобщее внимание привлечено к случаям применения расчетного метода при необоснованном получении налоговой выгоды и к праву налогового органа на применение расчетного метода, т. е. к ситуации наличия злоупотреблений со стороны налогоплательщика, а не к ситуации защиты им своего законного права.

Другой вопрос о правовом режиме законных ожиданий касается существования этих ожиданий во времени, т. е. их возникновения, изменения и прекращения. Очевидно, что, как отмечено выше, законные имущественные ожидания налогоплательщика возникают в процессе оценивания им налоговых последствий совершенных гражданско-правовых сделок и окончательно формируются при получении налогоплательщиком реального финансового и имущественного результата своей хозяйственной деятельности.

Однако в дальнейшем возникает проблема реализации права налогоплательщика на получение налоговых преференций, которое может быть опровергнуто налоговым органом. В такой ситуации встает вопрос: может ли налогоплательщик претендовать на защиту своих законных ожиданий, если в ходе мероприятий налогового контроля и привлечения его к ответственности он исполнил требование налогового органа о взыскании с него налога без учета налоговой льготы, а затем заявил обратное и представил уточненную декларацию с требованием о возврате налога? Сохраняется ли в этом случае шанс на защиту его первоначальных законных имущественных ожиданий или такая защита может производиться только в случаях, когда налогоплательщик отстаивает свои имущественные права до конца, не уступая налоговому органу в рамках досудебных процедур и не исполняя его требования? При разрешении этого вопроса следует вспомнить правовую позицию Конституционного Суда РФ: субъект налоговых правоотношений, добровольно исполнивший решения налоговых органов и/или судов, как законопослушный участник этих правоотношений, не может быть поставлен в условия худшие, нежели субъект, решения налоговых органов и/или судов в отношении которого исполняются принудительно, — иное противоречило бы вытекающему из Конституции РФ принципу справедливого баланса частных и публичных интересов, предполагающего взаимную ответственность государства, с одной стороны, и граждан и их объединений — с другой³⁷.

По нашему мнению, законные ожидания налогоплательщика должны оцениваться, исходя из направленности и результата тех действий, которые осуществляет налогоплательщик свободно, без давления со стороны публичного органа, в рамках гражданского оборота, и не могут быть признаны не существующими в зависимости от последующих действий налогоплательщика в условиях налогового контроля за ним. В подтверждение такой правовой позиции в судебной практике был сформирован подход, согласно которому налогоплательщик при защите интересов в суде не связан своими действиями в рамках налогового контроля и может заявить несогласие с решениями налогового органа, несмотря на уплату доначисленного ему налога, в рамках досудебных процедур³⁸. В противном случае конституционное право налогоплательщика на судебную защиту оказалось бы серьезным образом нарушенным.

В результате защита имущественных законных ожиданий налогоплательщика должна осуществляться с учетом признания за ним права на определение им суммы налога как в обычном порядке, так и с возможным применением им расчетного метода в условиях особых непредвиденных (форс-мажорных) обстоятельств, по-

³⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 №503-О.

³⁸ Пункт 28 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 19.10.2016; п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.06.2013 № 57.

вливающих на хозяйственную деятельность налогоплательщика, с учетом того, что выбор форм предпринимательской деятельности и налоговое планирование должны осуществляться налогоплательщиком в условиях его реального экономического участия в гражданском обороте при наиболее благоприятных для него налоговых последствиях (Ногина 2019, 86).

3. Выводы

Проведенное исследование позволяет выстроить целую систему комплексного антиуклонительного налогового регулирования, сочетающую положения российских общих и специальных антиуклонительных правил, судебных правовых позиций и официальных толкований внутрироссийского налогового законодательства, с одной стороны, и международно-правовых норм международных договоров и конвенций, а также положений актов мягкого права (рекомендаций, комментариев и др.) и судебных решений международных судов — с другой. Представляется, что указанная совокупность правовых актов должна рассматриваться в процессе правоприменения с точки зрения приоритетности и очередности их применения в конкретных делах при изучении объективно сложившихся экономических отношений их участников для защиты публичного интереса РФ при взимании налогов в бюджетную систему.

По нашему мнению, приоритет в применении той или иной системы антиуклонительных налоговых норм и правил (национальной системы над международной или наоборот) должен оцениваться при разрешении конкретного дела в зависимости от главного критерия — от соответствия положений международных актов положениям Конституции РФ и конституционному смыслу норм внутрироссийского налогового закона, выраженного в правовых позициях Конституционного Суда РФ. Если такое соответствие достигается, то внутрироссийские государственные антиуклонительные нормы должны применяться в контексте международных правил GAAR, включенных в российскую правовую систему через ратификацию соответствующих конвенций и договоров.

В целях соблюдения баланса частных и публичных интересов наряду с применением антиуклонительных правил должен соблюдаться принцип защиты законных ожиданий налогоплательщика, материальное выражение которого достигается прежде всего в размере той налоговой выгоды, на которую претендует налогоплательщик, исходя из оценки направленности и результата тех действий, которые он осуществляет свободно, без давления со стороны публичного органа, в рамках гражданского оборота.

По нашему мнению, требует законодательного закрепления право налогоплательщика на применение расчетного метода и порядок его применения для определения размера налоговой выгоды при наличии особых непредвиденных (форс-мажорных) обстоятельств (Ногина 2019, 86).

Библиография

Андрюшин, Сергей В. 2019. «Применение принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства при разрешении налоговых споров». *Налоговед* 2: 26–30.

- Винницкий, Даниил В. 2018. «Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках». *Закон* 11: 44–57.
- Гидирим, Владимир А. 2018. *Основы международного корпоративного налогообложения*. М.: Шаповалов Петров.
- Демин, Александр В. 2013. «Феномен “мягкого права” в регламентации трансграничного налогообложения». *Государство и право* 2: 63–71.
- Демин, Александр В. 2015. *Принцип определенности налогообложения*. М.: Статут.
- Журавлева, Оксана О. 2018. «Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере». *Налоговед* 9: 21–28.
- Мачехин, Виктор А., Кристина К. Токарева. 2018. «Развитие российской судебной практики по применению Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР при рассмотрении налоговых споров». *Налоги* 2: 15–20.
- Нарышкин, Сергей Е., Талия Я. Хабриева, Александра И. Абрамова. 2015. *Научные концепции развития российского законодательства*. М.: Юриспруденция.
- Ногина, Оксана А. 2019. «Налоговая выгода при переходе и применении специальных налоговых режимов». *Актуальные проблемы российского права* 1 (98): 80–87.
- Пилипенко, Александр А. 2020. «Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства: налоговые аспекты». *Налоги* 1: 18–23.
- Пономарева, Карина А. 2018. «Судебные акты и акты “мягкого права” в системе источников налогового права». *Налоги* 6: 12–15.
- Попкова, Жанна Г. 2020. *Налоговая выгода как институт налогового права*. М.: Проспект.
- Тютин, Денис В. 2020. *Налоговое право*. Дата обращения 21 января 2021. СПС «КонсультантПлюс». http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo.
- Хаванова, Инна А. 2015. «Международные налоговые договоры в правовой системе России». *Финансовое право* 12: 18–22.
- Хаванова, Инна А. 2016. *Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения*. М.: Юриспруденция.
- Хаванова, Инна А. 2019. Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил. *Финансовое право* 7: 40–43.
- Цветкова, Елена А. 2020. «Охраняемый законный интерес налогоплательщика как правовая категория налогового права». *Финансовое право* 2: 23–26.
- Ядрихинский, Сергей А. 2019а. «Понятие “коллизийные законные интересы налогоплательщика”: постановка вопроса». *Законы России: опыт, анализ, практика* 8: 73–77.
- Ядрихинский, Сергей А. 2019б. «Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика». *Вестник Омской юридической академии* 1: 86–90.
- Ядрихинский, Сергей А. 2020а. *Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики*. М.: Проспект.
- Ядрихинский, Сергей А. 2020б. «Принцип приоритета публичных интересов в финансовой деятельности государства: поиск компромисса». *Актуальные проблемы российского права* 1: 62–71.
- Ядрихинский, Сергей А. 2020с. «Проблемы реализации законных интересов налогоплательщиков». *Российский юридический журнал* 4: 138–144.
- Cerioni, Luca. 2014. “European Union — The possible introduction of a European Taxpayer Code”. *Objective and Potential Alternatives. European Taxation* 54 (9): 392–402.
- Cordeiro Guerra, Roberto, Pietro Mastellone. 2009. “Italy — The judicial creation of a General Anti-Avoidance Rule rooted in the Constitution”. *European Taxation* 49 (11): 511–517.
- Mosquera Valderrama, Irma, Irene Burgers. 2019. “Review of anti-avoidance measures of a general nature and scope — General Anti-Avoidance Rules and other measures”. *Bulletin for International Taxation* 73 (10): 4–9.
- Savvaidou, Aikaterini, Vasiliki Athanasaki. 2019. “Greece — Specific anti-avoidance measures in Greece in the post-BEPS and post-ATAD era”. *European Taxation* 59 (4): 169–176.
- Senden, Linda. 2004. *Soft law in European community law*. Oxford: Bloomsbury Publ.
- Weeks, Greg. 2014. “The use and enforcement of soft law by Australian public authorities”. *Federal Law Review* 42 (1): 1–8.

- Xiong, Wei, Chris Evans. 2014. "China (People's Rep.) / International — Towards an improved design of the Chinese General Anti-Avoidance Rule: A comparative analysis". *Bulletin for International Taxation* 68 (12): 686–696.
- Zimmer, Frederik. 2019. "OECD / European Union / International — In defence of General Anti-Avoidance Rules". *Bulletin for International Taxation* 73 (4): 218–226.

Статья поступила в редакцию 31 января 2021 г.;
рекомендована к печати 10 декабря 2021 г.

Контактная информация:

Ногина Оксана Аркадьевна — д-р юрид. наук, доц.; Oksana_nogina1@mail.ru
Овсянников Сергей Вадимович — канд. юрид. наук; s.ovsyannikov@spbu.ru

Protecting the legitimate expectations of the taxpayer in the context of the operation and application of anti-avoidance rules: Balancing private and public interests

O. A. Nogina, S. V. Ovsyannikov

St Petersburg State University,
7–9, Universitetskaya nab., St Petersburg, 199034, Russian Federation

For citation: Nogina, Oksana A., Sergey V. Ovsyannikov. 2022. "Protecting the legitimate expectations of the taxpayer in the context of the operation and application of anti-avoidance rules: Balancing private and public interests". *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 1: 83–106.
<https://doi.org/10.21638/spbu14.2022.105> (In Russian)

The article analyzes General and Special Anti-Avoidance Rules of national and international law. The authors investigate the correlation between General and Special Anti-Avoidance Rules established in Russian tax legislation, and also determine the place of judicial doctrines and official interpretations of legislative anti-avoidance rules in the mechanism of law enforcement. Given the multiplicity of legal prescriptions, judicial positions and interpretation acts, a sequence of application of legal provisions in the resolution of litigation is being developed. The correlation of international anti-avoidance rules with the rules of Russian tax legislation is established, indicating the dominant role of the provisions of the Constitution of the Russian Federation and legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation in the system of anti-avoidance orders, including international treaties. A system and hierarchy of anti-avoidance norms are proposed. Special attention is paid to the study of the principle of protection by taxpayers of their legitimate expectations as a guarantee of ensuring private interest in the field of tax relations. The exercise by taxpayers of the right to protect their legitimate expectations is viewed in the context of their obtaining a reasonable tax benefit. A study of tax calculation methods, including the calculation method used to determine the amount of tax benefit in the context of taxpayers' protection of their legitimate expectations to reduce tax burden, is conducted. The idea is expressed about the need to legislatively recognize the taxpayer's right to independently use the tax calculation method, especially in unforeseen circumstances. The judicial approach is supported that the protection of property tax consequences expected as a result of completed transactions can be conducted in court, based on the initial legal expectations, despite the taxpayer's compliance with the instructions of the tax authority to pay arrears, penalties and fines.

Keywords: tax evasion, anti-avoidance tax rules, double taxation, legitimate taxpayer expectations, tax planning, tax benefit, unreasonable tax benefit, calculation method.

References

- Andriushin, Sergei V. 2019. "Application of the principle of maintaining citizens' confidence in the law and actions of the state in resolving tax disputes". *Nalogoved* 2: 26–30. (In Russian)
- Cerioni, Luca. 2014. "European Union — The possible introduction of a European Taxpayer Code". *Objective and Potential Alternatives. European Taxation* 54 (9): 392–402.
- Cordeiro Guerra, Roberto, Pietro Mastellone. 2009. "Italy — The judicial creation of a General Anti-Avoidance Rule rooted in the Constitution". *European Taxation* 49 (11): 511–517.
- Demin, Aleksandr V. 2013. "The phenomenon of 'soft law' in the regulation of cross-border taxation". *Gosudarstvo i pravo* 2: 63–71. (In Russian)
- Demin, Aleksandr V. 2015. *The principle of certainty of taxation*. Moscow, Statut Publ. (In Russian)
- Gidirim, Vladimir A. 2018. *Fundamentals of international corporate taxation*. Moscow, Shapovalov Petrov Publ. (In Russian)
- Iadrikhinskii, Sergei A. 2019a. "The concept of 'conflicting legitimate interests of a taxpayer': Posing a question". *Zakony Rossii: Opyt, analiz, praktika* 8: 73–77. (In Russian)
- Iadrikhinskii, Sergei A. 2019b. "Legal problems of protecting the legitimate interests of a taxpayer". *Vestnik Omskoi iuridicheskoi akademii* 1: 86–90. (In Russian)
- Iadrikhinskii, Sergei A. 2020a. *Legal interests of taxpayers: Problems of theory and practice*. Moscow, Prospekt Publ. (In Russian)
- Iadrikhinskii, Sergei A. 2020b. "The principle of the priority of public interests in the financial activities of the state: The search for a compromise". *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 1: 62–71. (In Russian)
- Iadrikhinskii, Sergei A. 2020c. "Problems of realization of legal interests of taxpayers". *Rossiiskii iuridicheskii zhurnal* 4: 138–144. (In Russian)
- Khavanova, Inna A. 2015. "International tax treaties in the legal system of Russia". *Finansovoe pravo* 12: 18–22. (In Russian)
- Khavanova, Inna A. 2016. *International treaties of the Russian Federation on the avoidance of double taxation*. Moscow, Iurisprudentsiia Publ. (In Russian)
- Khavanova, Inna A. 2019. "Principle of the main goal: Novels of international tax rules". *Finansovoe pravo* 7: 40–43. (In Russian)
- Machekhin, Viktor A., Kristina K. Tokareva. 2018. "Development of Russian jurisprudence on the application of the Comments to the OECD Model Convention in the consideration of tax disputes". *Nalogi* 2: 15–20. (In Russian)
- Mosquera Valderrama, Irma, Irene Burgers. 2019. "Review of anti-avoidance measures of a general nature and scope — General Anti-Avoidance Rules and other measures". *Bulletin for International Taxation* 73 (10): 4–9.
- Naryshkin, Sergei E., Taliia Ia. Khabrieva, Aleksanda I. Abramova. 2015. *Scientific concepts of the development of Russian legislation*. Moscow, Iurisprudentsiia Publ. (In Russian)
- Nogina, Oksana A. 2019. "Tax benefit in the transition and application of special tax regimes". *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 1 (98): 80–87. (In Russian)
- Pilipenko, Aleksandr A. 2020. "The principle of maintaining confidence in the law and actions of the state: tax aspects". *Nalogi* 1: 18–23. (In Russian)
- Ponomareva, Karina A. 2018. "Judicial acts and acts of 'soft law' in the system of sources of tax law". *Nalogi* 6: 12–15. (In Russian)
- Popkova, Zhanna G. 2020. *Tax benefit as an institution of tax law*. Moscow, Prospekt Publ. (In Russian)
- Savvaidou, Aikaterini, Vasiliki Athanasaki. 2019. "Greece — Specific anti-avoidance measures in Greece in the post-BEPS and post-ATAD era". *European Taxation* 59 (4): 169–176.
- Senden, Linda. 2004. *Soft Law in European Community Law*. Oxford, Bloomsbury Publ.
- Tiutin, Denis V. 2020. *Tax law*. Accessed January 21, 2021. SPS "Konsul'tantPlus". http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo. (In Russian)
- Tsvetkova, Elena A. 2020. "Protected legitimate interest of the taxpayer as a legal category of tax law". *Finansovoe pravo* 2: 23–26. (In Russian)
- Vinnitskiy, Daniil V. 2018. "Conscientiousness, justification of benefits, limits of exercise of rights, or how Russian tax law turned out to be at the forefront of the fight against evil nesting in taxpayers". *Zakon* 11: 44–57. (In Russian)

- Weeks, Greg. 2014. “The use and enforcement of soft law by Australian public authorities”. *Federal Law Review* 42 (1): 1–8.
- Xiong, Wei, Chris Evans. 2014. “China (People’s Rep.) / International — Towards an improved design of the Chinese General Anti-Avoidance Rule: A comparative analysis”. *Bulletin for International Taxation* 68 (12): 686–696.
- Zhuravleva, Oksana O. 2018. “The principle of maintaining citizens’ confidence in the law and actions of the state in the tax area”. *Nalogoved* 9: 21–28. (In Russian)
- Zimmer, Frederik. 2019. “OECD / European Union / International — In defence of General Anti-Avoidance Rules”. *Bulletin for International Taxation* 73 (4): 218–226.

Received: January 31, 2021
Accepted: December 10, 2021

Authors’ information:

Oksana A. Nogina — Dr. Sci. in Law, Associate Professor; Oksana_nogina1@mail.ru
Sergey V. Ovsyannikov — PhD in Law; s.ovsyannikov@spbu.ru