

## **Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

*В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.*

### **Злоупотребление правом в налоговых отношениях**

#### **Abuse of law in tax relations**



**Смолицкая Елена Евгеньевна**

канд. юрид. наук, старший преподаватель кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» г. Воронеж

**Smolitskaya Elena Evgenievna**

cand. legal sci., Senior Lecturer, Department of Financial Law, Voronezh State University, Voronezh

*Аннотация: В статье даётся анализ различных видов злоупотребления правом в налоговой сфере. Показано, каким образом суды до введения ст. 54.1 НК РФ самостоятельно использовали институт злоупотребления правом без ссылки на законодательство, и как они используют данную категорию в настоящее время. Применительно к налоговым отношениям разграничены категории «злоупотребление правом» и «правонарушение». Доказано, что институт злоупотребления правом является межотраслевым и востребован в налоговых спорах.*

*Ключевые слова: налоговое право, злоупотребление правом, межотраслевой институт, судебная практика, налоговые споры.*

*Annotation: In this article the author investigates various types of abusing rights in the field of taxation. The research describes the way of the legal institution of the abusing rights application before triggering Article 54.1 of The Russian Tax Code and at the present time. The article makes a distinction between concepts: «abusing rights» and «violation». It is proved that the legal institution of the abusing rights is interdisciplinary and it is required in tax disputes.*

*Keywords: Tax Law, abuse of the right, abusing rights, interdisciplinary legal institution, judicial practice, tax disputes.*

#### **Злоупотребление в законе и доктрине**

Где есть субъективные права — там может быть и злоупотребление ими. Налоговая сфера не является исключением и даёт огромную почву для научных исследований данного вопроса.

Злоупотребление правом в юридической литературе определяют как использование субъективного права в противоречии с его назначением или общими принципами права, а в качестве одного из его признаков указывается причинение вреда отдельным субъектам или обществу в целом<sup>1</sup>. Также признаётся, что злоупотребление может иметь место в различных отраслях права<sup>2</sup>.

Как показывает практика, злоупотребление в налоговых отношениях теснейшим образом связано со злоупотреблением гражданскими правами. При этом гражданское законодательство и цивилистическая доктрина позволяют составить довольно полное представление об исследуемом институте, в отличие от налогового законодательства, в котором понятие злоупотребления прямо не используется, и налогового-правовой доктрины, в которой отношение к категории злоупотребления остаётся неоднозначным.

Тем не менее, категория злоупотребления систематически упоминается как в судебной практике по налоговым спорам, так и в документах Федеральной налоговой службы, что подчёркивает необходимость осмысления места данного явления в налоговой сфере.

Как известно, классический институт злоупотребления представлен в ст. 10 ГК РФ, где злоупотребление правом определяется как осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав.

Такие деяния запрещаются и влекут отказ в защите принадлежащего лицу права либо иные меры, предусмотренные законом; также возможно возмещение убытков.

Обратим внимание, что в формулировке ст. 10 ГК РФ заведомая недобросовестность позиционируется как признак злоупотребления правом.

В налоговой сфере к институту злоупотребления правом чаще всего обращаются для того, чтобы дать правовую оценку действиям налогоплательщика, в которых формально законодательство соблюдено, но которые по сути своей направлены на искусственное снижение налогового бремени и влекут убытки бюджета.

### Примеры злоупотребления правом в налоговой сфере

Д. В. Винницкий выделяет два типа злоупотреблений в сфере налогообложения: 1) злоупотребление субъективными правами, вытекающими из положений частного права, направленное на обход предписаний налогового права; 2) злоупотребление собственно субъективными налоговыми правами<sup>3</sup>.

Проиллюстрируем примерами из судебной практики.

#### 1. Злоупотребление субъективными частными правами:

— преднамеренное усложнение хозяйственных связей налогоплательщика, заключение лишних договоров и т. п., чтобы получить из бюджета вычет по НДС и, номинально увеличив свои расходы по фиктивным договорам, снизить размер налога на прибыль<sup>4</sup>;

1 Морозова Л. А. Теория государства и права: Учебник. М., 2010. С. 307.

2 Там же.

3 Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С. 59-64.

4 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2020 N Ф05-13306/2020 по делу N А40-34839/2019; Определение Верховного Суда РФ от 19 мая 2021 г. N 309-ЭС20-23981 по делу N А76-46624/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

— создание одним владельцем бизнеса нескольких юридических лиц для рассредоточения между ними выручки и персонала и применения каждым из них специальных налоговых режимов (схема «дробление бизнеса»)<sup>5</sup>.

Как право на заключение договоров, так и право на учреждение юридических лиц — это субъективные гражданские права, имеющие сугубо частноправовой характер, но используются они в данных примерах именно для уклонения от налогов, а значит, можно говорить о злоупотреблении налогоплательщиком своими частными правами.

2. Примерами злоупотребления субъективными налоговыми правами выступают:

— уклонение налогоплательщика от получения материалов налоговой проверки;

— использование права на возврат излишне уплаченного налога для легализации через бюджет доходов, полученных преступным путём (нелегально полученные средства умышленно перечисляются в бюджет под видом налога, образуя переплату, затем оформляется возврат по ст. 78 НК РФ, и далее полученные от государства деньги могут свободно перечисляться куда угодно)<sup>6</sup>.

Со стороны налоговых органов злоупотребление субъективными налоговыми правами также возможно (права налоговых органов закреплены в ст. 31 НК РФ), но в судебной практике вопрос о злоупотреблениях налоговых органов ставится нечасто, ещё реже удаётся установить соответствующие факты<sup>7</sup>.

### Эволюция практики и законодательства

Классическое правило, согласно которому злоупотребление правом влечёт отказ в защите именно того субъективного права, которым злоупотребил субъект, в налоговой сфере зачастую видоизменяется. Отказ в защите субъективного налогового права (например, права на вычет по НДС или права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль) может аргументироваться судом как со ссылкой на злоупотребление гражданскими правами, так и со ссылкой на злоупотребление налоговыми правами.

Долгое время, встречаясь со злоупотреблениями в налоговой сфере, суды испытывали трудности при вынесении решений, поскольку формально нормы НК РФ при создании налоговых схем не нарушались, «антиуклонительные» нормы в налоговом законодательстве отсутствовали, а положения ст. 10 ГК РФ в налоговых спорах неприменимы в силу запрета ч. 3 ст. 2 ГК РФ.

Интересно, что в этих условиях суды порой самостоятельно формулировали правила о недопустимости злоупотребления.

Например, суд, установив факты злоупотребления правами при оформлении документов, указывал, что это «влечёт судебный отказ в защите указанных прав»<sup>8</sup>. В другом деле суд заключил, что налогоплательщик, использующий право на возмещение НДС в противоречии с его назначением, то есть злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же судебную защиту этого права, как добросовестный нало-

5 Определение Верховного Суда РФ от 2 сентября 2019 г. N 305-ЭС19-9789 по делу А41-48348/2017 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу N А40-206070/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7 Определение Верховного Суда РФ от 2 июля 2021 г. N 305-ЭС21-10647 по делу N А40-313524/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8 Постановление ФАС Московского округа от 19.10.2012 по делу N° А41-27496/11 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

гоплательщик<sup>9</sup>. Сейчас, оглядываясь назад, на этих примерах интересно наблюдать, как реальный смысл института злоупотребления правом выкристаллизовывался в судебной практике по налоговым спорам в условиях отсутствия правовой регламентации. Это подчёркивает, с одной стороны, реальную востребованность данного института в налоговой сфере, а с другой стороны — его межотраслевой характер, объективно существующий независимо от решений законодателя.

Тем не менее, в отсутствие «антиуколонительной нормы» в НК РФ ссылки на злоупотребление правом с позиций позитивизма и формальной логики не влекли правовых последствий, а потому использование института злоупотребления неизменно дополнялось судебными доктринами, выработанными в Определении Конституционного Суда России от 25 июля 2001 г. № 138-О<sup>10</sup>, одним из первых затронувшем проблемы добросовестности и злоупотребления, и в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Это вызывало жёсткую критику<sup>11</sup>, поскольку судебные доктрины содержали оценочные категории, не были закреплены законодательно, чем нарушали ст. 55 Конституции России, согласно которой ограничение прав допускается только на основании федерального закона.

Ряд учёных предлагали закрепить институт злоупотребления правом в НК РФ<sup>12</sup>, чтобы можно было при вынесении судебных решений ссылаться на закон, и мы были солидарны с этим предложением<sup>13</sup>.

В августе 2017 года в НК РФ была введена статья 54.1, в которой была предпринята осознанная попытка уйти от оценочных категорий «добросовестность», «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность при выборе контрагента» и т. д.

Тем не менее, практики и учёные почти сразу охарактеризовали эту статью как попытку законодательно урегулировать вопрос злоупотреблений в налоговой сфере<sup>14</sup>.

Несмотря на то, что статья 54.1 НК РФ избегает термина «злоупотребление», системное толкование её положений действительно позволяет утверждать, что её нормы фактически направлены на противодействие злоупотреблениям и являются «антиуколонительными».

---

9 Постановление ФАС Московского округа от 14.08.2013 по делу № А41-26566/08 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10 Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

11 См., например: Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2008. С. 190.

12 См., например: Нагорная Э.Н. Указ. соч. 528 с.; Цикунов Е. А. Указ. соч. 26 с.

13 Смолицкая Е.Е. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. М., 2018. – С. 124.

14 Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Адушкина А. С. Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ // Налоги и финансы. 2019. № 2. С. 42-47.

### Уместна ли категория «злоупотребление» в налоговой сфере?

В науке дискуссионным является вопрос о том, целесообразно ли использовать в налоговом правоприменении институт злоупотребления правом. Одни учёные видят смысл в использовании указанного института<sup>15</sup>, другие — высказываются неодобрительно<sup>16</sup>.

Мы присоединяемся к позиции тех авторов, которые утверждают, что *институт злоупотребления правом уместен в налоговом правоприменении и является межотраслевым*<sup>17</sup>.

Во-первых, в пользу межотраслевого характера института злоупотребления правом свидетельствует ч. 3 ст. 17 Конституции Российской Федерации: «Осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц», которая, очевидно, распространяется на все сферы общественных отношений.

Во-вторых, в любой отрасли права участникам соответствующих отношений предоставляются определённые субъективные права, и, в принципе, любым из них субъекты потенциально могут злоупотребить. Об этом свидетельствует ряд примеров: уголовное право закрепляет составы преступлений, связанных со злоупотреблением полномочиями (ст. 202, 285 УК РФ), семейному праву известно злоупотребление родительскими правами (ст. 56, 69, 141 Семейного кодекса РФ), избирательному законодательству — злоупотребление правом на проведение предвыборной агитации, благотворительной деятельности в ходе избирательной кампании и т. д. Категория «злоупотребление» также активно используется в антимонопольном законодательстве, в отраслях процессуального права.

В налоговой сфере феномен злоупотребления правом также объективно существует.

Показательна в этом плане мысль, сформулированная Арбитражным Судом Московского округа в 2020 году (т. е. уже после введения статьи 54.1 НК РФ): *«Действующим законодательством установлен запрет на злоупотребление субъективными правами в любой сфере общественной жизни, в том числе в налоговых правоотношениях, с чем связаны неблагоприятные последствия и ответственность в сфере налоговых правоотношений»*<sup>18</sup>.

В-третьих, возможность применения института злоупотребления правом в публичных отношениях была официально признана в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда от 14 марта 2014 г. № 16 «О свободе договора и её пределах». В п. 8 данного документа говорится о последствиях злоупотребления в виде

15 Винницкий Д. В. Указ. соч.; Мутдусян А. В. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых правоотношениях // Вопросы российской юстиции. 2019. №3. С. 548-560; Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2009. 528 с.; Рябов А. А. Злоупотребление гражданским правом: его значение для налоговых отношений и место в системе межотраслевого взаимодействия // Финансовое право. 2012. № 6. С. 24-27; Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 26 с. и др.

16 Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // Налоги и финансовое право. 2011. № 12. С. 278-285; Овсянников С. В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // Арбитражные споры. 2004. № 3 (27). С. 83-84; Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 22-26; Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. 191 с.; Сасов К. А. Указ. соч. С. 179-180.

17 Дёмин А. В. Неопределённость в налоговом праве и правовые средства её преодоления. М., 2013. С. 113; Нагорная Э.Н. Указ. соч.; Рябов А.А. Указ. соч.; Стрельников В. В. О категориях «добросовестность» и «злоупотребление правом» применительно к налоговым правоотношениям // Трибуна молодых учёных. Вып. 8. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та. 2005. С. 233-244; Цикунов Е. А. Указ. соч. 26 с. и др.

18 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2020 N Ф05-13306/2020 по делу N А40-34839/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

отказа в защите права полностью или частично либо применения иных мер, предусмотренных законом, а затем уточняется: «При этом возможны ситуации, когда злоупотребление правом допущено обеими сторонами договора, недобросовестно воспользовавшимися свободой определения договорных условий в нарушение охраняемых законом интересов третьих лиц или публичных интересов (курсив наш — Е. С.)».

В-четвёртых, институт злоупотребления правом используется и в актах Конституционного Суда России, посвящённых налоговым вопросам. Один из первых таких актов — это Определение от 25 июля 2001 г. № 138-О<sup>19</sup>, которое не только ввело в налоговую сферу презумпцию добросовестности, но и охарактеризовало действия налогоплательщика, преднамеренно выбирающего неплатёжеспособные банки, как злоупотребление правом. Суды до сих пор в своих решениях систематически ссылаются на это определение.

### «Оттенки серого», или злоупотребление — не есть правонарушение

О. Н. Князева, выступая против использования категории «злоупотребление» в налоговых отношениях, настаивает на том, что злоупотребление, повлекшее несоблюдение предписаний налогового права, необходимо квалифицировать как налоговое правонарушение<sup>20</sup>, с чем мы не можем согласиться.

Практика показывает, что не всегда деяния налогоплательщика, злоупотребляющего правами, образуют состав налогового правонарушения. На практике встречаются споры, суть которых сводится к вопросу о защите права налогоплательщика на возврат излишне уплаченного налога, а о правонарушении речи не идёт.

Например, суд может отказать налогоплательщику в осуществлении зачёта (возврата) переплаты по НДС, если установит злоупотребление при оформлении соответствующих документов<sup>21</sup>.

Подчеркнём: суд в таком случае только отказывает налогоплательщику в защите его права, а не применяет к нему меры налоговой ответственности. Налог уплачен полностью, недоимка отсутствует. Состав налогового правонарушения в деяниях налогоплательщика нет, а злоупотребление с целью получить возврат налога — есть.

Приведём более новый и нестандартный пример.

Организация, участвуя в легализации доходов, полученных преступным путём, перечислила в бюджет крупную сумму в счёт уплаты налогов, чем создала себе переплату, и потребовала возврата из бюджета излишне уплаченной суммы налога, что давало бы ей возможность легализовать соответствующую денежную сумму. Суд счёл такие действия злоупотреблением правом и отказал в праве на возврат налога<sup>22</sup>.

19 Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

20 Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // Налоги и финансовое право. 2011. № 12. С. 278 - 285.

21 Постановление ФАС Московского округа в от 19 октября 2012 г. по делу № А41-27496/11 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу N А40-206070/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Опять же, в данном деле не шло речи о налоговом правонарушении, а было только отказано в защите субъективного права. Именно так «работает» институт злоупотребления правом в его классическом смысле.

Конечно, мы не можем отрицать, что споров о возврате излишне уплаченного налога со злоупотреблениями не так много, и чаще всего злоупотребления налогоплательщиков приводят именно к *занижению* налоговых сумм, что соответствует признакам налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 122 НК РФ и влечёт налоговую ответственность. Тем не менее, это совершенно не означает, что злоупотребление в налоговой сфере тождественно понятию налогового правонарушения. Такие грубые обобщения противоречат законам логики, перечёркивают ситуации, где злоупотребление есть, а состава правонарушения нет, и, в конечном счёте, в науке недопустимы.

Поскольку имущественные отношения сегодня весьма усложнены, особенно на стыке гражданского и налогового права, отказ от использования понятия «злоупотребление» и стремление ограничиться лишь использованием категории «правонарушение» грозит несправедливыми решениями, где есть только чёрное или белое, в то время как в налоговых спорах часто встречаются оттенки серого.

Особенно уместно использование категории злоупотребления правом в тех делах, где гражданско-правовые и налогово-правовые аспекты наиболее тесно переплетены.

### Выводы

Таким образом, мы считаем злоупотребление правом межотраслевым институтом, который может применяться в налоговых отношениях. Введение статьи 54.1 НК РФ не ликвидировало потребности в данной категории. Судебная практика по налоговым спорам показывает, что, будучи нелегализованным в налоговом законодательстве, де факто институт злоупотребления применяется до сих пор, а логика рассуждений, согласно которой злоупотребление влечёт отказ в защите права, в налоговой сфере востребована и актуальна.

### Библиографический список:

1. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.
2. Определение Верховного Суда РФ от 2 сентября 2019 г. N 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Определение Верховного Суда РФ от 19 мая 2021 г. N 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Определение Верховного Суда РФ от 2 июля 2021 г. N 305-ЭС21-10647 по делу № А40-313524/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Постановление ФАС Московского округа от 19.10.2012 по делу № А41-27496/11 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Постановление ФАС Московского округа от 14.08.2013 по делу № А41-26566/08 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2020 № Ф05-13306/2020 по делу № А40-34839/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу № А40-206070/2019 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Адушкина А. С. Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ // *Налоги и финансы*. 2019. № 2. С. 42-47.
10. Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика*. 2003. № 1. С. 59-64.
11. Дёмин А. В. Неопределённость в налоговом праве и правовые средства её преодоления: Монография. М. : РИОР: Инфра-М, 2013. 246 с.
12. Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 12. С. 278-285.
13. Морозова Л. А. Теория государства и права: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2010. 414 с.
14. Мугдусян А. В. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых правоотношениях // *Вопросы российской юстиции*. 2019. №3. С. 548-560.
15. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2009. 528 с.
16. Овсянников С. В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // *Арбитражные споры*. 2004. № 3 (27). С. 77-84.
17. Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // *Юрист*. 2005. № 10. С. 22-26.
19. Рябов А. А. Злоупотребление гражданским правом: его значение для налоговых отношений и место в системе межотраслевого взаимодействия // *Финансовое право*. 2012. № 6. С. 24-27.
20. Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. – М. : Статут, 2007. – 191 с.
21. Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Волтерс Клувер, 2008. 320 с.
22. Смолицкая Е.Е. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве: монография. М : ПРОСПЕКТ, 2018. 176 с.
23. Стрельников В. В. О категориях «добросовестность» и «злоупотребление правом» применительно к налоговым правоотношениям // *Трибуна молодых учёных*. Вып. 8. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та. 2005. С. 233-244.
24. Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 26 с.



## Таможенная стоимость: новые парадоксы.

### Customs value: new paradoxes.



**Чермянинов Дмитрий Викторович**

Ведущий специалист по юридическим вопросам группы компаний «Налоги и финансовое право», к. ю. н., доцент.

**Chermyaninov Dmitry Viktorovich**

Leading Legal Specialist, group of companies «Taxes and Financial Law», PhD in Law, Associate Professor.

Аннотация: анализируется попытка таможенных органов, с целью увеличения суммы таможенных пошлин и налогов, включить в таможенную стоимость товаров новое слагаемое – дивиденды, полученные от реализации выпущенных в свободное обращение на территории Евразийского экономического союза товаров.

Ключевые слова: судебная практика, товары, таможенная стоимость, дивиденды.

Annotation: the article analyzes the attempt of the customs authorities, in order to increase the amount of customs duties and taxes, to include in the customs value of goods a new term – dividends received from the sale of goods released into free circulation on the territory of the Eurasian Economic Union.

Keywords: judicial practice, goods, customs value, dividends.

Ознакомление с текстом определения Верховного Суда Российской Федерации № 305-ЭС22-11464 по делу № А40-20125/2021<sup>1</sup> (далее Определение) позволяет сделать вывод о том, что для некоторых участников ВЭД в ближайшее время может сформироваться новый подход к определению базы для начисления таможенных пошлин и налогов — таможенной стоимости товаров.

Основанием для вынесения определения явилась кассационная жалоба Центральной почтовой таможни (далее — Таможня), в которой излагались доводы о необходимости включения в таможенную стоимость ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза товаров, дивидендов, полученных от их реализации на данной территории.

В основе данного мнения лежит правило о дополнительных начислениях к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, изложенное в подпункте 3 пункта 1 статьи 40 Таможенного кодекса Евразийского Экономического Союза<sup>2</sup> (далее ТК ЕАЭС). Согласно этому положению, в цену товара должна включаться часть дохода (выручки), полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу. До недавнего времени это правило действовало в случаях, когда цена объекта внешнеторгового контракта изначально формировалась и указывалась в нем с учетом таких понятий, как бренд, логотип,

1 См. <https://kad.arbitr.ru>

2 Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>

торговая марка (и других моментов, относящихся к авторскому праву), наличие которых делает товар ликвидным, а также и более дорогим.

Такой подход был понятен и, в целом, соответствовал общему правилу определения таможенной стоимости товара. Если говорить кратко, по своей сути, таможенная стоимость — это сумма, в которую в качестве слагаемых входят стоимость товара, оплаченная покупателем по контракту, и все его расходы, понесенные в связи с доставкой этого товара до таможенной границы Таможенного союза.

Если в целях должного (или более эффективного) использования ввозимого товара продавец предлагал покупателю заключить какой-либо дополнительный договор (к примеру — лицензионный), и необходимость включения цены предмета данного договора в таможенную стоимость была для участника ВЭД не очевидна, то вопрос решался в суде.

Имеется немало примеров решения подобных споров, касающихся использования товарных знаков при перепродаже ввезенных готовых товаров<sup>3</sup>; использования товарных знаков при ввозе сырья и комплектующих для локального производства<sup>4</sup>; коммерческой концессии (франчайзинг) и маркетингового ноу-хау<sup>5</sup>; лицензионных платежей за производственное ноу-хау<sup>6</sup>; лицензионных платежей за пользование авторскими правами<sup>7</sup>; лицензионных платежей за селекционные достижения<sup>8</sup>, переквалификации иных платежей в лицензионные для целей включения в таможенную стоимость<sup>9</sup> и т. п.

Ознакомление с судебной практикой позволяет сделать вывод о том, что в целом решения были должным образом обоснованы, в полной мере соответствовали положениям действующего законодательства и принимались с учетом анализа конкретной ситуации и доводов заинтересованных лиц.

Краткая история, окончанием которой явилось Определение, выглядит следующим образом.

Участник ВЭД (Общество) ввозил в РФ товары известного международного бренда. Поставщиком товаров являлся один из иностранных акционеров Общества. По результатам камеральной таможенной проверки таможня пришла к выводу, что выплаченные Обществом дивиденды связаны с ввозимыми товарами и подлежат включению в их таможенную стоимость в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС как часть полученного в результате последующей продажи таких товаров дохода, которая прямо или косвенно причитается продавцу. Общество не согласилось с позицией Таможни и обратилось в суд.

Суды трех инстанций поддержали позицию Общества, указав, что влияние дивидендов на структуру таможенной стоимости товаров возможно, если их выплата выступает оговоренным условием их продажи. Данное обстоятельство таможней доказано не было, а также не доказано влияние взаимосвязи Общества и поставщика на стоимость сделки и дальнейшее распределение прибыли Общества. Таможня не согласилась с позицией судов и обратилась в Верховный Суд Российской Федерации (далее — ВС РФ).

Судья ВС РФ передал дело на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, признав заслуживающими внимания следующие доводы Таможни:

3 См.: Арбитражный суд города Москвы (Дело № А40-268368/18); Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области (Дело № А56-125577/2019).

4 Арбитражный суд Нижегородской области (Дело № А43-49692/2019).

5 Арбитражный суд Брянской области (Дело № А09-1129/2021).

6 Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области (Дело № А56-64382/2018).

7 Арбитражный суд Республики Бурятия (Дело № А10-2561/2018).

8 Арбитражный суд Курской области (Дело № А35-3315/2020).

9 Арбитражный суд Смоленской области (Дело № А62-7816/2020).

— если учредители Общества принимают решение о выплате дохода (чистой прибыли), который получен в связи с реализацией в РФ импортного товара, ввезенного в рамках внешнеэкономического договора, заключенного с поставщиком, который одновременно является учредителем, то такие доходы (чистая прибыль) подлежат включению в таможенную стоимость товаров;

— такие дивиденды не препятствуют применению первого метода определения таможенной стоимости и должны рассматриваться как ее составная часть, являющаяся дополнительным начислением к цене товара;

— иные лица, помимо Общества, не уполномочены правообладателем на импорт товаров, маркированных соответствующим товарным знаком, в связи с чем взаимосвязь и особенности взаимоотношений сторон обосновывают выводы Таможни.

В конечном итоге ВС РФ отменил предыдущие решения судов по делу и направил дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы, обосновав это следующими моментами.

Дивиденды, перечисленные покупателем продавцу, подлежат включению в таможенную стоимость товаров, если они связаны с ввозимым товарами. В тех случаях, когда ввоз товаров осуществляется на основании сделок, совершаемых между участниками одной группы компаний, а доход (выручка) российского покупателя — формируется преимущественно за счет продажи ввезенных товаров, решение вопроса о выплате дивидендов оказывается исключительно вопросом усмотрения иностранного поставщика и (или) взаимосвязанных с ним участников группы компаний (при отсутствии законодательных ограничений), что порождает существенный риск манипулирования элементами стоимости товара, формирующими его таможенную стоимость. Установив наличие признаков такого рода манипулирования при формировании стоимости сделки с ввозимыми товарами со стороны декларанта в случаях импорта товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами, таможенные органы применительно к пункту 5 статьи 39 ТК ЕАЭС вправе провести анализ обстоятельств, сопутствующих продаже товаров, а декларант обязан подтвердить, что фактически уплаченная или подлежащая уплате за товар цена была установлена в отсутствие влияния на нее взаимосвязи сторон сделки, в том числе посредством раскрытия информации о ценообразовании<sup>10</sup>.

Приведенные доводы вызывают удивление, так как обычной практике торговли, в том числе международной, свойственны некоторые общепринятые и общеизвестные приемы.

Так, любой капиталист, с целью увеличения прибыли, стремится увеличить объемы продаж и для этих целей он:

— привлекает покупателя модной и престижной маркой (брендом);

— стремится прорваться на новые рынки, учреждает в разных странах организации, названия которых созвучны с известными брендами и снабжает их товаром;

— устанавливает цены, оптимальные для обеспечения ликвидности товара, а в конечном итоге обеспечивающие динамику товарооборота корпорации.

Если угодно, это можно назвать и манипулированием, но следует признать, что этот прием существует ровно столько же, сколько существует торговля и ничего страшного и/или зловещего в этом нет. «Спрос рождает предложение», то есть предлагаемая продавцом цена всегда должна оптимизировать спрос. Даже в том случае, если она не в полной мере соответствует корпоративным интересам таможенных

10 См. п. 20 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» // «Российская газета», № 276, 06.12.2019.

органов и стремлениям должностных лиц таможенных органов собрать наибольшее количество таможенных пошлин и налогов!

Кроме этого, следует помнить, что в силу специфики своей деятельности, участник ВЭД, перед тем, как получить дивиденды от ввезенного и реализуемого товара, уплачивает сначала таможенные пошлины и налоги, утвержденные таможенным законодательством, а затем еще и налог на прибыль и иные налоги, утвержденные налоговым законодательством.

В соответствии с пунктом 1 статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации<sup>11</sup>, дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, *остающейся после налогообложения* (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Очевидно, что если в соответствии с пожеланиями таможенных органов в рассматриваемом, или в подобных случаях, дивиденды, после их подсчета, будут опять использоваться для начисления таможенных пошлин и налогов, они перестанут соответствовать своему, утвержденному законом, названию, поскольку будут повторно облагаться таможенными пошлинами и налогами.

В заключение следует отметить, что, во-первых, оба вида указанных выше платежей в полном объеме перечисляются в государственный бюджет Российской Федерации, а во-вторых, являются своего рода «сообщающимися сосудами» — увеличение таможенных платежей, а также расходов участника ВЭД, связанных с судебными разбирательствами, приводит к снижению общего дохода от продаж товара, что в конечном итоге снижает величину налога на прибыль.

По глубокому убеждению автора, органам исполнительной власти, ответственным за пополнение государственного бюджета России, по данной теме давно уже следовало бы провести полноценное научное исследование на тему — «меняется ли сумма от перемены мест слагаемых?». Думается, что его результаты были бы конструктивно использованы законодателем при формулировании правовых норм, служащих фискальным интересам и, в конечном итоге, избавили бы, наконец, руководителей ФТС РФ и ФНС РФ от необходимости поиска новых, в некоторых случаях не особо этичных, способов пополнения бюджета за счет участников ВЭД.

---

11 «Российская газета», № 148-149, 06.08.1998.

## Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

### Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала  
«Налоги и финансовое право»  
(343) 350-12-12

### Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Роскомнадзоре. Регистрационный номер ПИ № ФС77-81596 от 19 августа 2021 г.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

### Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

### Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках, ключевые слова к статье на русском и английском языках, приставный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru). Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru) или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfr.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

## НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний  
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ  
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620133, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

[www.cnfr.ru](http://www.cnfr.ru) E-mail: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru)