

## ЭФФЕКТИВНОСТЬ СУДЕБНЫХ ДОКТРИН ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ИЗБЕЖАНИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК КРИТЕРИЙ ОЦЕНКИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РОССИИ

**Аннотация:** В статье рассматриваются проблемы применения судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения, возникающие в практике разрешения налоговых споров по поводу используемых налогоплательщиками средств налоговой оптимизации. Определяется место и роль судебного доктринального нормотворчества как методологического инструментария в обеспечении экономической безопасности государства, приобретающего особое значение при отсутствии надлежащего законодательного регулирования в указанной сфере в сочетании с масштабами распространения феномена уклонения от уплаты налогов и глубиной его проникновения в хозяйственные отношения. Проводится критический анализ наиболее распространенных в российской налоговой практике судебных доктрин и дается оценка их эффективности с точки зрения пригодности, с одной стороны, для защиты экономических интересов государства от злоупотреблений со стороны фискально-обязанных лиц, а с другой – для формирования необременительных условий добросовестного исполнения налоговых обязанностей, обеспечения справедливого баланса частных и публичных экономических интересов. Автор приходит к выводу, что положения используемых сегодня доктрин проявляют системные противоречия, зачастую не согласуются друг с другом по своему внутреннему содержанию и основаниям применения, в большей или меньшей степени характеризуются неконкретностью и абстрактностью либо имеют узконаправленное применение. В заключении автором приводятся положения, позволяющие гармонизировать практику доктринального нормотворчества в налоговой сфере.

**Ключевые слова:** Налог, Судебная доктрина, Избежание налогообложения, Экономическая безопасность, Государство, Налогоплательщик, Добросовестность, Налоговая выгода, Деловая цель, Арбитражная практика.

**К**урс развития российской налоговой практики в последние два десятилетия диктуется поиском путей противодействия такому явлению, как избежание налогообложения, вышедшему далеко за общегосударственные масштабы и приобретающему транснациональное значение.

Как отмечают эксперты, не менее 60% налогоплательщиков используют схемы полного или частичного избежания налогообложения, при этом ежегодные потери от незаконного снижения налоговых платежей могут составлять до трети всех поступлений в бюджетную систему РФ.<sup>1</sup> В числе наиболее распространенных способов ухода от уплаты налогов, на которые приходится почти 66% всех выявленных правонарушений в налоговой сфере, традиционно упоминаются занижение объема реализованной продукции (41,3%), сокрытие выручки

от реализации (13,7%), завышение себестоимости продукции (10,5%), осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий (1,8%), ведение коммерческой деятельности без регистрации (1,9%) и т. п.<sup>2</sup>

Не отстает в этом вопросе и официальная статистика. Так, согласно отчету о результатах контрольной работы налоговых органов за 9 месяцев 2013 г., опубликованному на сайте ФНС РФ, факты неуплаты налогов были выявлены в ходе 1 230 298 налоговых проверок, по итогам которых было назначено к уплате в бюджет 49 129 740 000 руб. По данным, приведенным Счетной палатой РФ в своем заключении от 07.10.2011 №ЗАМ-23/01 на проект Федерального закона «О федеральном бюджете на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг.», в 19,6% случаев налоговых проверок, проведенных в течение

<sup>1</sup> См.: Чирков М. О. Инновационные подходы к формированию моделей поведения налогоплательщиков // Известия Алтайского государственного университета. – 2012. – №2-1(74). С. 347.

<sup>2</sup> См.: Бадаев А. Е. Налоговая преступность – слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. – 2008. – №3. С. 36.

**Экономическое обеспечение национальной безопасности**

2010 г., возмещение одного только НДС на сумму 93 900 000 000 руб. было признано необоснованным. Согласно заключению Комитета Госдумы РФ по бюджету и налогам на проект Федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2012 г.» такая тенденция сохраняется и по результатам налоговых проверок в 2012 г. сумма НДС, возмещение которой признано необоснованным, составила 81 751 100 000 руб. При этом в качестве основных средств минимизации налоговых платежей названы занижение налоговой базы, незаконное возмещение НДС, уклонение от налогового учета, непредставление в налоговые органы отчетности или представление недостоверной «нулевой» отчетности, занижение контрактных цен, использование при этом имеющихся недостатков в налоговом законодательстве.

Приведенные цифры в самом общем виде иллюстрируют глубоко укоренившуюся в российской экономике практику минимизации налоговых отчислений, которая поражает своими масштабами. Если учесть, что налоговые доходы составляют 94-95% от общих доходов федерального бюджета,<sup>3</sup> то уклонение от уплаты налогов в его нынешнем виде приобретает характер угрозы экономической безопасности государства. При этом признанная на самом высоком уровне неспособность законодателя устранить данную угрозу через формулирование некой универсальной нормы, которая бы стала водоразделом правомерной налоговой оптимизации и незаконного уклонения от уплаты налогов,<sup>4</sup> всецело переложила бремя решения вопроса о наличии или отсутствии в действиях налогоплательщика признаков уклонения от уплаты налогов на плечи правоприменителя и, в частности, судебных органов.

Указанная приоритетная задача явилась стимулом к выработке многочисленных правовых концепций и судебных доктрин, в основе создания каждой из которых лежит общая идея предупреждения и

пресечения совершения деяний, формально не запрещенных налоговым законодательством и потому не образующих признаков правонарушения, но противоречащих духу закона в силу их фактической направленности на уклонение от уплаты налогов.

Поскольку законодатель отстранился от нормативного установления общей нормы противодействия избежанию налогообложения и, как следствие, обязательных для правоприменителя критериев правомерности либо противоправности поведения налогоплательщика, постольку своеобразным методологическим основанием правовой оценки фактов уменьшения налогоплательщиками налоговой нагрузки стало судебное усмотрение. Выработанные в целях обеспечения единообразия судебной практики и концептуально оформленные правовые позиции органов судебной власти надлежит рассматривать как естественную реакцию последних на отсутствие единых правил разграничения легальных и противозаконных способов избежания налогообложения.

Методологическая функция доктринальной составляющей налогового права очевидна. С одной стороны, лежащие в ее основе положения способствуют уяснению фактически сложившихся механизмов разрешения налоговых споров и обоснованию адекватности выбора тех принципов и критериев, следование которым представляется желательным с точки зрения решения актуальных правоприменительных задач. С другой стороны, современные доктринальные положения гораздо в большей степени, нежели налоговое законодательство, используются для квалификации поведения фискально-обязанных лиц, определяют состав и динамику методов правовой оценки деяний, направленных на уменьшение налоговой нагрузки. Так, согласно статистическим сведениям ВАС РФ, опубликованным на его официальном сайте, налоговые споры (98 313 дел в 2011 г., 52 375 дел в 1-м полугодии 2012 г., 45 348 дел в 1-м полугодии 2013 г.) составляют до трети от общего количества дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений (383 107 дел в 2011 г., 389 625 дел в 1-м полугодии 2012 г., 187 136 дел в 1-м полугодии 2013 г.), и почти до 10% всех рассмотренных арбитражными судами дел (1 078 383 дел в 2011 г., 791 755 дел в 1-м полугодии 2012 г., 560 472 дел в 1-м полугодии 2013 г.). Данная тенденция с незначительными изменениями сохраняется на протяжении последних нескольких лет, при этом отмечается стабильно высокий процент признаваемых недействительными решений и иных ненормативных

<sup>3</sup> См.: Заключение Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара на проект федерального бюджета на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. // Вестник Европы. – 2012. – №34-35. С. 27.

<sup>4</sup> См.: Заключение Счетной палаты РФ на проект Федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 г.» // Бюллетень Счетной палаты РФ. – 2004. – №12. С. 26-27; Заключение Счетной палаты РФ по отчету Правительства РФ об исполнении федерального бюджета за 2005 г., представленному в форме проекта Федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2005 г.» // Бюллетень Счетной палаты РФ. – 2007. – №1. С. 211.

актов налоговых органов (в 2012 г. – 64%, в 2011 г. – 62%, в 2010 г. – 69,9%), а также дел, в которых налоговым органам отказано во взыскании с налогоплательщиков санкций и иных обязательных платежей (в 2012 г. – 66%, в 2011 г. – 58%, в 2010 г. – 38%).

Такие показатели являются следствием низкого качества работы налоговых органов, ошибки которых в большинстве случаев могут быть устранены только посредством судебного контроля. При этом на первый план выходит нелегкая задача сочетания эффективных механизмов противодействия схемам уклонения от налогообложения и минимизации избыточных административных барьеров, препятствующих исполнению налоговых обязанностей законопослушными представителями бизнес-сообщества. Поиски указанного баланса диктуются эссенциальной особенностью экономики переходного периода, характеризующейся по словам А. К. Моденова «противоречием между провозглашенной правовой государственностью, наличием достаточно высокого уровня свобод и демократии в политической сфере... и фактическим отсутствием гражданского общества, низким уровнем свободы и демократии в экономической сфере».<sup>5</sup>

В этой связи именно от научной и правовой обоснованности, логической выверенности, ясности и прозрачности применяемых в судебной практике принципов и методов определения налогово-правовых последствий поведения хозяйствующих субъектов зависит, с одной стороны, стабильность делового оборота, а с другой – защищенность государственной казны от налоговых злоупотреблений со стороны бизнеса. Напротив, ошибки в методологии судебных доктрин, используемых в повседневной правоприменительной практике, могут привести к нарушениям интересов частных субъектов, неравенству условий хозяйствования, сбоям в работе фискальной системы и, как следствие, экономической нестабильности в стране. Таким образом, любая судебная доктрина противодействия избежанию налогообложения подлежит тщательной оценке на предмет ее правовой определенности и практической эффективности, которые надлежит рассматривать как один из критериев экономической безопасности государства.

<sup>5</sup> Моденов А. К. Методология формирования механизма противодействия криминализации экономики России в условиях глобализации: Автореф. ... докт. экон. наук. СПб: СПбГУЭФ, 2005, С. 19.

Наиболее востребованными как в отечественной, так и в зарубежной практике правовой оценки действий (бездействия) налогоплательщиков, направленных на уменьшение налоговой нагрузки, стали концепция недобросовестности налогоплательщика, доктрины деловой цели, приоритета существа над формой, сделок по шагам и другие. Факультативно указанные судебные доктрины решают задачу восполнения недостатков действующего налогового законодательства, пресечения попыток использования правовых пробелов и коллизий в целях уклонения от уплаты налога.

Понятия добросовестности и недобросовестности, налоговой выгоды, деловой цели нельзя встретить ни в самом Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ),<sup>6</sup> ни в каком-либо другом упомянутом в ст. 1 НК РФ акте законодательства о налогах и сборах. Тем не менее, именно эти категории используются в практике оценки налогово-значимого поведения субъектов хозяйствования и создают правовую основу сложившейся системы методов квалификации действий налогоплательщиков, направленных на уход от уплаты налогов.

Как известно, импульс к развитию доктринального нормотворчества в сфере налогообложения был задан интерпретационной практикой Конституционного Суда РФ, а именно принятыми им Постановлением от 12.10.1998 №24-П и Определением от 25.07.2001 №138-О. Правовые последствия указанных документов дихотомичны. С одной стороны, со ссылкой на п. 7 ст. 3 и косвенно на п. 4 ст. 108 НК РФ была сформулирована презумпция добросовестности налогоплательщика. С другой, вполне логичным образом появилось антагонистическое понятие недобросовестного налогоплательщика применительно к порядку исполнения им обязанности по уплате налога в бюджет. При этом Конституционный Суд РФ указал на обязанность налоговых органов при осуществлении контроля за исполнением публично-правовой функции по перечислению налоговых платежей в бюджет доказывать каждый конкретный факт обнаруживаемой недобросовестности.

Сами же понятия как добросовестности, так и прямо вытекающей из ее смысла недобросовестности, а равно их атрибутивные признаки, орган конституционного правосудия не раскрыл, что повлекло за собой нарушение единства практики толкования и применения данных терминов, дифференциро-

<sup>6</sup> СЗ РФ. – 03.08.1998. – №31. – Ст. 3824.

ванное понимание судами и налоговыми органами критериев недобросовестности и распространение последних абсолютно на все аспекты налоговых правоотношений. Единственную попытку дать определение добросовестного налогоплательщика предпринял Верховный Суд РФ в своем Определении от 17.06.1999 по делу №34-В99-1, признав таковым лицо, давшее распоряжение банку о перечислении соответствующих средств в уплату налога, однако данная дефиниция не была подхвачена остальным судебским сообществом.

Анализ судебной практики показывает, что в разные периоды времени недобросовестными признавались налогоплательщики, знающие об отсутствии на корреспондентском счете банка денежных средств и производящие уплату налога с открытого в этом банке счета,<sup>7</sup> осуществляющие уплату налога за счет третьих лиц,<sup>8</sup> заявляющие вычет по НДС в связи с приобретением фактически не оплаченных либо оплаченных средствами третьего лица товаров,<sup>9</sup> совершающие налогово-значимые хозяйственные операции (сделки) без намерения создать соответствующие их содержанию гражданско-правовые последствия либо с целью сокрыть другую имеющую налоговые последствия операцию,<sup>10</sup> приобретающие товары у незарегистрированных в качестве юридических лиц российских организаций,<sup>11</sup> не обладающие необходимыми для совершения хозяйственных операций производственными и трудовыми ресурсами,<sup>12</sup>

не имеющие документов либо иных достоверных сведений, подтверждающих движение товаров и денежных средств.<sup>13</sup>

Список подобных примеров можно продолжать сколь-угодно долго. Вместе с тем, выделим основные признаки, обосновывавшие с позиций, сформированных судебной практикой, вывод о недобросовестности налогоплательщика при выборе им способов уменьшения налоговой нагрузки. Во-первых, это признак мнимости или притворности относительно не только сделок, но и других аспектов хозяйственной деятельности налогоплательщика, как то наличие объективно необходимых производственных мощностей, реальность несения затрат по приобретению имущества, факт существования в действительности контрагентов по заключенным сделкам и т. д. Во-вторых, нарушение налогоплательщиком учетной дисциплины, в силу которой все расходы, доходы и хозяйственные операции должны быть подтверждены документально. В-третьих, доказательством недобросовестности для судов были факты прямых нарушений налогоплательщиками налогового законодательства, в т. ч. нормы п. 1 ст. 45 НК РФ о самостоятельном исполнении обязанности по уплате налога. В-четвертых, недобросовестность в ее субъективном смысле нередко вменялась налогоплательщикам, не проявившим в целях надлежащего исполнения фискальной обязанности перед бюджетом должной осмотрительности, в частности, когда хозяйствующий субъект знал либо мог знать о неплатежеспособности банка, фиктивном правовом статусе юридического лица контрагента и т. д. Наконец, заслуживает внимания и тот факт, что в процессе поиска возможных критериев недобросовестности появлялись весьма холистичные ее определения. Так, например, отдельные суды со ссылкой на Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 №138-О указывали, что под добросовестными налогоплательщиками понимаются лица, не использующие пробелы налогового законодательства в целях уклонения от налогов.<sup>14</sup> Отсюда напрашивается вывод о недобросовестном

<sup>7</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 №138-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 28.08.2001 №1497/01 и от 29.10.2002 №4621/01, Постановление ФАС ВВО от 13.01.2005 №А82-9489/2003-14, Постановление ФАС СЗО от 21.02.2005 №А56-17135/04.

<sup>8</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 №41-О, Постановление ФАС ДВО от 17.04.2002 №Ф03-А51/02-2/572.

<sup>9</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 №168-О, Постановление ФАС УО от 12.05.2004 №Ф09-1829/04-АК, Постановление ФАС ЗСО от 24.01.2005 №А67-8026/2004.

<sup>10</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 №169-О, Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 №324-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 №10423/04, Постановления ФАС ВВО от 24.04.2006 №Ф03-А51/06-2/2369 и от 07.06.2007 №А28-6299/2006-147/29.

<sup>11</sup> См.: Постановление ФАС ПО от 18.01.2005 №А72-5058/04-6/470, Постановление ФАС ЦО от 25.01.2006 №А09-7353/04-22-12, Постановление ФАС СКО от 28.06.2006 №Ф08-2682/2006-1156А, Постановление ФАС УО от 08.11.2007 №Ф09-9017/07-С2.

<sup>12</sup> См.: Постановление ФАС МО от 01.08.2005 №КА-А40/6573-05.

<sup>13</sup> См.: Постановление ФАС ВВО от 05.08.2005 №А39-4709/2004-370/11, Постановление ФАС ВСО от 29.09.2009 №А33-16371/08, Постановление ФАС УО от 30.08.2010 №Ф09-6738/10-С2.

<sup>14</sup> См.: Постановление Арбитражного суда апелляционной инстанции Иркутской области от 08.02.2005 №А19-19795/04-5, Постановление ФАС ПО от 10.02.2005 №А57-7291/04-22.

налогоплательщике как о лице, использующем такие пробелы для уклонения от уплаты налогов. Очевидны и недостатки приведенной дефиниции, поскольку термин «уклонение от уплаты налогов» даже в широкой трактовке обозначает деяние, содержащее состав соответствующего уголовного или, в крайнем случае, налогового правонарушения, чего быть не может при формальном соответствии поведения лица нормам налогового законодательства. Кроме того, адресованный налогоплательщикам запрет использовать дефекты и неясности действующего законодательства отрицал бы всякий смысл существования п. 7 ст. 3 НК РФ.

В науке налогового права предпринимались попытки теоретического осмысления характеристик добросовестности и недобросовестности налогоплательщика, поиска объективных закономерностей между их действительным правовым наполнением и критериями, предлагаемыми судебной практикой. Так, А. А. Костин определяет добросовестность как «такое осуществление субъективных прав лица, при котором не причиняется вред и не создается угроза причинения вреда иным лицам».<sup>15</sup> От обратного размышляют А. Я. Курбатов и А. С. Подмаркова и делают формально логичный вывод о том, что «недобросовестностью обозначается виновное отступление от модели добросовестного поведения, предписанного законом».<sup>16</sup> По сути же закон не содержит описания и структуры некой, пусть даже приблизительной, модели добросовестного поведения налогоплательщика. Поэтому в качестве обобщающего критерия разграничения правомерного и противоправного поведения в рамках доктрины недобросовестности налогоплательщика выбирался негативный в фискальном смысле результат: причиненный вред (ущерб) государству как публично-правовому субъекту, нанесенный неплатой либо неполной уплатой налогов.<sup>17</sup>

Встречались также другие взгляды на состав признаков недобросовестного налогоплательщика.

Например, Л. А. Баталова пишет о признании обстоятельством, свидетельствующим о недобросовестности, наличие в действиях налогоплательщика и в документах, сопровождающих его действия, отклонений от установленного порядка оборота объектов, порождающих налоговые обязательства.<sup>18</sup> Д. М. Щекин, анализируя правовые позиции Конституционного Суда РФ, выраженные в Определениях от 16.10.2003 №329-О и от 08.04.2004 №169-О, а также разъясняющем их Сообщении Секретариата Конституционного Суда РФ от 11.10.2004, делает вывод о том, что признаком недобросовестности является не проявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента, что по смыслу приведенных документов позволяет говорить об отсутствии со стороны налогоплательщика намерения учитывать публично-правовые последствия осуществления своих гражданских прав.<sup>19</sup>

В ряде случаев качественная сторона недобросовестности описывалась через признаки прямого нарушения налогоплательщиком требований налогового законодательства, сознательного совершения им противоправных деяний, направленных на создание условий для неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств перед бюджетом.<sup>20</sup> Конечно, категория недобросовестности появилась, когда правоприменителю было необходимо подвести под понятие правонарушения деяния, с одной стороны, виновные в силу их сознательности и целенаправленности и фактически имеющие вредные для бюджета последствия, с другой, лишенные таких признаков правонарушения, как противоправность и, значит, наказуемость. Тем самым, понятие недобросовестного налогоплательщика фактически было приравнено к понятию правонарушителя, т. е. лица, допустившего нарушение норм законодательства о налогах и сборах. Вряд ли может быть оправдана подмена исторически сложившегося и теоретиче-

<sup>15</sup> Костин А. А. Критерии недобросовестности налогоплательщика // Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. С. 58.

<sup>16</sup> Курбатов А. Я., Подмаркова А. С. Недопустимость злоупотребления правом как общеправовой принцип реализации прав // Хозяйство и право. – 2009. – №2. С. 111.

<sup>17</sup> См.: Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография / Т. А. Гусева; Под ред. Н. И. Химичевой. – 2 изд. – М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 83; Савсерис С. В. Категория «недобросовестность в налоговом праве / С. В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. С. 53, 55.

<sup>18</sup> См.: Баталова Л. А. Применение понятий недобросовестности налогоплательщика и налоговой льготы в судебной практике // Арбитражные споры. – 2007. – №4. С. 89.

<sup>19</sup> См.: Щекин Д. М. Добросовестность экспортера // Налоговед. – 2005. – №9. С. 38.

<sup>20</sup> См.: Устинова Я. И. Понятие «добросовестность» в налоговых правоотношениях // Бухгалтерский учет. – 2005. – №6. С. 60; Парамонов Д. И. К вопросу об определении недобросовестности налогоплательщика // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №6. С. 35; Смирных С. Е. Правовые последствия недобросовестности налогоплательщиков // Современное право. – 2007. – №1. С. 26-30.

**Экономическое обеспечение национальной безопасности**

ски обоснованного с точки зрения права понятия на синтезированную правоприменительной практикой переходного периода категорию. Отсюда возникают обоснованные сомнения в целесообразности отождествления характеристик недобросовестности с противоправным деянием при наличии института правонарушения как универсального основания юридической ответственности.

Доктрина недобросовестности налогоплательщика критически оценивалась подавляющим большинством правоведов, указывавших на ее крайнюю неопределенность и неоднозначность, абстрактность и субъективизм, оценочный и внеправовой характер лежащих в ее основе формулировок.<sup>21</sup> Оснований не соглашаться с этим не находится. Помимо нарочитой морально-нравственной природы привнесенной в налоговую практику категории, доктрина недобросовестности характеризуется внутренними противоречиями и непоследовательностью протекционированных идей. Так, Конституционный Суд РФ в своих Постановлениях от 15.07.1999 №11-П и от 28.03.2000 №5-П призывал законодателя к обеспечению единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями и недопустимость неограниченного усмотрения, что достигается посредством формальной определенности устанавливающей налоговую обязанность нормы, ее достаточной точности, ясности и недвусмысленности. Однако, несмотря на то, что расплывчатость правовой нормы не согласуется с принципом правового государства, конституционным требованием равенства налогообложения ввиду риска произвольного и дискриминационного применения такой нормы к налогоплательщикам, высший орган конституционного правосудия сам же и ввел в оборот критерий, не дающий правоприменителю четких ориентиров и границ его распространения на оцениваемое налогово-значимое поведение хозяйствующих субъектов.

<sup>21</sup> См.: Корнаухов М. В. К вопросу о месте категории «недобросовестность» в налоговом праве // Арбитражные споры. – 2005. – №1. С. 159; Глухих Т. А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – №12. С. 22; Горюнов А. Р. О добросовестности и недобросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – №2. С. 44; Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – №11. С. 10; Русяев Н. А. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №2. С. 11-12.

Важно также понимать методологический потенциал рассматриваемой категории и ее место в системе иных средств правовой оценки налогово-значимых юридических фактов. Так, недобросовестность является характеристикой налогоплательщика, но не его поведения, что методологически абсолютно неверно, поскольку при таком подходе правовая оценка двух объективно тождественных способов уменьшения налогов будет кардинально противоположной. В зависимости от того, кем совершено оцениваемое деяние, в одном случае оно будет законным, а в другом – противоправным, невзирая на принцип равенства налогообложения.

Реакцией на все эти системные противоречия, вследствие которых попытки унификации недобросовестности как налогово-правовой характеристики оказались малоэффективными, явилось судебное санкционирование доктрины деловой цели (business purpose) как общей нормы противодействия избежанию налогообложения. Основной идеей последней выступила не только замена нравственно-правовой оценки налогоплательщика на экономико-правовую оценку его поведения, но также систематизация и типизация выработанных многолетней практикой разрешения налоговых споров признаков правомерного и противоправного поведения, направленного на сокращение налоговых выплат. В частности, согласно п. п. 3, 4 Постановления ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 №53 (далее – Постановление ВАС РФ от 12.10.2006 №53)<sup>22</sup> о необоснованности налоговой выгоды и, следовательно, неправомерности связанного с ее получением поведения свидетельствуют такие обстоятельства, как учет в целях налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, учет не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) операций, а также получение налоговой выгоды вне связи с осуществлением реальной экономической деятельности. Как видно, основу методики оценки правомерности получения налогоплательщиком налоговой выгоды составляет требование выявления деловой цели каждого факта хозяйственной деятельности, с которым закон связывает возникновение, изменение или прекращение налогового обязательства. При этом под деловой целью в литературе понимается намерение налого-

<sup>22</sup> Вестник ВАС РФ. – 2006. – №12.

плательщика получить любой хозяйственный результат, экономический эффект, отличный от собственно избежания налогообложения.<sup>23</sup>

Несомненным достоинством Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53 следует признать четкую дифференциацию обстоятельств, являющихся безусловным основанием признания налоговой выгоды необоснованной, и обстоятельств, которые сами по себе таковыми не являются. В то же время, состав юридически значимых для оценки правомерности действий налогоплательщика обстоятельств не претерпел существенной трансформации. Так, выделенные А. Р. Горюновым основные элементы рассмотрения налоговых споров из недобросовестности налогоплательщика остались неизменными в их сравнении с ныне применяемыми судами критериями оценки обоснованности налоговой выгоды.<sup>24</sup> По сути это все те же нарушения учетной дисциплины, совершение фиктивных сделок, не проявление должной осмотрительности в выборе контрагента и т. д. Отчасти поэтому доктрина деловой цели в условиях российской налоговой практики реципировала некоторые недостатки концепции недобросовестности, что снижает ее эффективность как интерналии экономической безопасности государства. На расплывчатость, умозрительность, субъективизм и оценочный характер понятия «деловая цель» и лежащих в его основе критериев, отнюдь не коррелирующих с императивной определенностью публично-правовых норм, по-прежнему указывают специалисты в сфере налогообложения.<sup>25</sup>

Действительно, из содержания п. п. 3, 5, 9 Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53 видно, что понятие деловой цели (цели делового характера) не получило собственной дефиниции, а раскрывается посредством весьма абстрактной категории разумных экономических или иных причин. Поскольку критерий разумности является оценочным и с

общенаучных позиций предполагает некое соответствие поведения индивида социальному опыту, его осознанность и мотивированность, постольку совершение налогоплательщиком деяния, направленного на извлечение налоговой выгоды, влечет риск квалификации последней не на основе правовых предписаний, которые и так не описывают границ разумного, а исходя из личного социального опыта правоприменителя и индивидуального понимания им трактуемой категории, что отнюдь не способствует повышению правовой определенности практики налогообложения.

Конституирующие доктрину деловой цели положения, будучи продиктованными в большей степени оперативными потребностями правоприменительной деятельности, нежели естественным ходом развития науки налогового права, характеризуются ярко выраженной экстерналистской природой. Своего рода социальный заказ на установление общего запрета избежания налогообложения как внешняя детерминация доктрины одновременно определяет ее неспособность быть универсальным средством разграничения правомерных и противоправных средств снижения налоговой нагрузки, юридически адекватно реагировать на все многообразие фактов хозяйственной деятельности. Так, в условиях имущественной самостоятельности экономические агенты вправе принимать управленческие решения о методах и направлениях хозяйствования, в т. ч. определять по своему усмотрению и на свой риск способы использования принадлежащего им имущества и иных ресурсов. Разумные экономические причины таких налогово-значимых действий, как учет расходов на утилизацию пригодных к дальнейшей реализации товаров, транспортных затрат в связи с безвозмездной передачей имущества, прощение дебиторской задолженности или фактический отказ от ее взыскания, отнюдь не очевидны для правоприменителя, вследствие чего налоговая выгода в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль может быть признана необоснованной со ссылкой на п. 3 Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53, а налогоплательщик понесет еще большие потери ввиду начисленной недоимки, пеней и штрафа. Между тем, каждое из приведенных действий может быть обусловлено рыночной конъюнктурой, будь то освоение новых рынков, использование политики демпинга, необходимость освобождения складских помещений под иные товары или виды деятельности, стремление сохранить партнерские взаимоотношения с крупным

<sup>23</sup> См.: Джальчинов Д. Л. Сделки под контролем: управление налоговыми рисками / Д. Л. Джальчинов. – М.: Бухгалтерский учет, 2009. С. 9; Прищепа М. А. Методы борьбы с неуплатой налогов // Законодательство и экономика. – 2004. – №7. С. 35.

<sup>24</sup> См.: Горюнов А. Р. О добросовестности и недобросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – №2. С. 44.

<sup>25</sup> См.: Волошин Д. А. Необоснованная налоговая выгода вместо недобросовестности: что изменилось? // Главбух. – 2006. – №21. С. 115; Беспалов М. В., Филина Ф. Н. Схемы минимизации налогообложения / Под ред. Д. В. Соловьевой. – М.: ГроссМедиа, РосБух, 2010. С. 93-94.

контрагентом и т. п. Зачастую же практика разрешения налоговых споров с позиции наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин ограничивается установлением арифметической несоизмеримости понесенных расходов с полученными или преследуемыми доходами.<sup>26</sup> Судебный контроль в подобных случаях фактически осуществляется за эффективностью капиталовложений, рациональностью и целесообразностью экономической деятельности налогоплательщика, что недопустимо в силу Определения Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 №320-О-П.

В этой связи необходимо отойти от традиции, когда отстаивание интересов государственного фиска приобретает форму крайнего антагонизма частным экономическим интересам. В исследованиях макроэкономических процессов последних лет все чаще звучит идея синкретичности государственных и частных потребностей, согласно которой «предприниматели тем больше заинтересованы в укреплении государства и защите его интересов, чем эффективнее развивается экономика страны и чем увереннее государство создает оптимальные условия для реализации частных интересов».<sup>27</sup> Поэтому основное предназначение судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения видится не в том, чтобы быть инструментом контроля за движением частного капитала и при необходимости – его изъятия, а в создании справедливых и потому принимаемых всеми правил перераспределения общественных благ. Любое иное понимание сопряжено с риском ориентации налоговой практики исключительно на решение фискальных задач, что по словам Т. Г. Антроповой ведет к росту налогового бремени, увеличению издержек производства общественных благ, и, в итоге, усилению противоречий между их производителями и потребителями.<sup>28</sup>

Буквальное прочтение п. 3 Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53 приводит также к следующему

выводу, имеющему немаловажное методологическое значение. Налоговый орган не обязан доказывать, что налогоплательщик в действительности не совершал учтенную им для налоговых целей хозяйственную операцию. Для признания налоговой выгоды необоснованной, а поведения налогоплательщика – неправомерным, достаточно доказать, что сделка, пусть даже имевшая место быть и фактически исполненная сторонами, не обусловлена целью делового характера. Подобный подход вряд ли отвечает требованиям истинности, объективности и достаточности правовой квалификации деяния налогоплательщика. Если имущество передано, работы (услуги) фактически выполнены и оплачены, то оценка указанных хозяйственных операций на предмет наличия в них деловой цели становится попросту неуместной и лишенной всякого правового смысла.

Представляется, что цель сделки как категория субъективно-волевая имеет правовое значение только в сопоставлении с фактическим волеизъявлением для верификации сделки на предмет ее действительности. Поскольку экономический базис налогообложения создается действиями гражданско-правового характера (сделками), постольку закрепленное в ст. 170 ГК РФ свойство ничтожности сделок, совершенных лишь для вида, обеспечивает правовую определенность и экономическую обоснованность налогообложения. В этом смысле эффективность применения доктрины деловой цели для определения налогово-правовых последствий мнимых и притворных сделок и, в частности, п. 4 Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53 как безусловного основания необоснованности налоговой выгоды, полученной по таким сделкам, не вызывает сомнения.

Во всех остальных случаях налогово-правовой оценке должны подвергаться вовсе не цели, а фактические результаты хозяйственных операций в виде имущественных благ. Ведь именно от объема и сроков их поступления в казну зависит экономическая стабильность и безопасность государства. Системное толкование п. 1 ст. 38 и п. 2 ст. 44 НК РФ показывает, что налогоплательщик считается обязанным уплатить налог с момента возникновения у него объекта налогообложения, а именно реализации, имущества, прибыли, дохода, расхода или иных названных в налоговом законе обстоятельств. Поэтому, если налогоплательщик получил доходы или понес расходы в результате совершения не обусловленной разумными экономическими причинами сделки, налогово-правовые последствия такой сделки должны

<sup>26</sup> См.: Постановление ФАС ДВО от 16.03.2007 №Ф03-А04/07-2/231, Постановление ФАС ВСО от 04.10.2010 №А74-3817/2009, Постановление ФАС МО от 04.10.2010 №КА-А40/11516-10.

<sup>27</sup> Быков С. А. Государственные и консалтинговые услуги в системе обеспечения экономической безопасности России: Автореф. ... докт. экон. наук. СПб: СПбГУЭФ, 2012. С. 5.

<sup>28</sup> Антропова Т. Г. Институционализация системы экономической безопасности современного российского государства: Автореф. ... докт. экон. наук. Казань: КГТУ им. А. Н. Туполева, 2010. С. 26.

определяться исходя из стоимостной или натуральной оценки реально возникшего объекта налогообложения. Иными словами, сама сделка и полученное по ней исполнение не должны игнорироваться для целей налогообложения. Данный подход в полной мере коррелирует с закрепленным в п. 3 ст. 3 НК РФ принципом экономического основания налога.

Таким образом, доктрина деловой цели полностью оправдывает свое назначение исключительно в ситуациях совершения налогово-обязанными лицами мнимых и притворных сделок с целью необоснованного получения налоговой выгоды. В иных случаях доктрина может быть использована лишь в качестве вспомогательного инструмента выявления подлинного экономического содержания конкретной сделки. С учетом сказанного, полагаем, что доминирующий сегодня в правоприменительной налоговой практике критерий деловой цели нуждается в дальнейшей проработке и пока не может претендовать на роль эффективного финансово-правового инструмента, способного полноценно реализовывать механизмы экономической безопасности государства в налогово-бюджетной сфере.

Российской налоговой практике известны и некоторые другие судебные доктрины, получившие гораздо меньшее распространение среди методов правовой оценки уменьшения налоговых платежей. В частности, доктрина «существо над формой» (*substance over form, equity above form*) логически проистекает из ст. 431 ГК РФ и подразумевает приоритет действительного смысла и содержания хозяйственной операции над ее формальным внешним выражением. Иными словами, для определения состава налоговых обязательств и размера налоговой нагрузки лица правоприменителем принимаются во внимание не выбранный способ учета хозяйственной операции, ее документирования и не наименование договора, а характер фактически сложившихся правоотношений. Тем самым, для целей налогообложения отрицаются мнимые (ложные) экономические и, как следствие, налогово-правовые последствия сделок с пороком формы.

Идея приоритета существа над формой нашла свое отражение в п. 7 Постановления ВАС РФ от 12.10.2006 №53, согласно которому суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, если придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их

действительным экономическим смыслом. Речь идет не только о притворных сделках, но и о тех случаях, когда налогоплательщик исчислил налог на основании ошибочной юридической оценки возникших с контрагентом правоотношений. К примеру, суды пересматривают налоговые обязательства вследствие перекалфикации отношений морской перевозки, оформленных договором фрахтования, в арендные отношения,<sup>29</sup> отношений из посреднических договоров в отношения купли-продажи,<sup>30</sup> партнерских отношений из простого товарищества в отношения купли-продажи<sup>31</sup> и т. п.

Важно помнить, что в силу производного характера налогообложения, детерминированного действием принципа экономического основания налога, нарушение формы сделки не имеет налогово-правового значения, если исполнение произведено и экономический результат сделки достигнут. В этой связи представляет интерес замечание М. А. Прищепы об обратном эффекте приоритета существа над формой, где заинтересованное лицо, воспользовавшись доктриной, вправе доказать, что существо действий должно превалировать над незначительными упущениями в форме сделки при ее заключении.<sup>32</sup>

Справедливости ради отметим, что отдельные исследователи, преимущественно со ссылкой на опыт зарубежных стран, выражают критическое отношение к доктрине существа над формой и указывают на ее неспособность обеспечить рациональные и убедительные критерии для определения различия между формой и сущностью сделки, а равно объяснить, каким образом квалифицируется сделка и на какое существо опирается судья.<sup>33</sup> Однако, как было показано выше, доктрина существа над формой нашла себе прикладное применение и уже относительно устоя-

<sup>29</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 04.07.2006 №2313/06, Постановления ФАС ПО от 24.04.2007 №А55-8155/2005 и от 26.07.2007 №А55-2821/2005-43.

<sup>30</sup> См.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2010 №А40-47089/09-109-221, Постановление ФАС ВСО от 17.02.2009 №А19-7871/2008, Постановление ФАС УО от 21.07.2005 №Ф09-3056/05-С7.

<sup>31</sup> См.: Постановление ФАС ДВО от 15.08.2007 №Ф03-А51/07-2/2814.

<sup>32</sup> См.: Прищепа М. А. Методы борьбы с неуплатой налогов // Законодательство и экономика. – 2004. – №7. С. 35.

<sup>33</sup> См.: Савсерис С. В. Категория «недобросовестность в налоговом праве» / С. В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. С. 103; Суворов Е. Д. Обход закона. Сделка, оформляющая обход закона / Е. Д. Суворов. – М.: Издательский дом В. Ема, 2008. С. 133-134.

лась в практике российских судов. Единственный и главный недостаток рассмотренной доктрины – ее узконаправленное действие, вследствие чего она не может быть использована для выявления противоправных способов избежания налогообложения, если форма и содержание совершенных налогоплательщиком сделок совпадают.

Логическим продолжением доктрин «существо над формой» и отчасти «деловая цель» можно назвать доктрину «сделки по шагам» (step transactions), которая ставит перед правоприменителем задачу установления взаимосвязанности нескольких сделок, объединенных общей целью уменьшения налоговой нагрузки. Налогово-правовые последствия ряда сделок могут быть определены либо исходя из их истинной экономической сущности, либо на основе утверждения о том, что любое действие, не обусловленное целью делового характера, игнорируется для налогообложения, даже когда такое действие само по себе юридически действительно.<sup>34</sup> При этом основания применения доктрины напрямую зависят от результата сопоставления налоговых последствий каждой конкретной сделки с суммарным фискальным эффектом всей совокупности сделок. Если отдельные операции в ряду последовательных сделок являются мнимыми или притворными, а равно не имеют разумной деловой цели, вследствие чего достигается налоговая экономия, налоговые последствия группы сделок определяются без учета сделок, совершенных налогоплательщиком в отсутствие намерения достичь реального хозяйственного результата. Если же несколько объединенных общей целью хозяйственных операций образуют сложный юридический состав и потому позволяют оценить себя в качестве единой сложной сделки, а сумма налоговых платежей, исчисленных по каждой операции в отдельности, не соответствует совокупным налоговым последствиям группы взаимосвязанных сделок, то налоговые обязательства определяются исходя из того экономического результата, который фактически был получен от совершения нескольких сделок.

Таким образом, доктрина сделок по шагам предназначена для пресечения налоговых выгод из ситуаций, когда, выражаясь словами Р. А. Познера, «последовательность шагов, каждый из которых

имеет экономический смысл в свете предшествующих, может в целом вообще не иметь экономического смысла».<sup>35</sup> В данном случае критерий множественности и последовательности действий лишь формально разобщает несколько сделок, а по сути является не более чем юридической конструкцией, выбираемой для достижения того или иного хозяйственного результата. Напротив, согласованность и общность цели совершенных хозяйственных операций свидетельствуют об их экономической сущности как единого целого, что, в свою очередь, позволяет рассчитать фискальные последствия по конечному фактически полученному экономическому результату.

Доктрина сделок по шагам нашла свое отражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.01.2005 №10750/04, выявившего серию посреднических договоров, заключенных налогоплательщиком с целью переложения налоговой нагрузки на третьих лиц, а также в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 №2870/04 по делу с участием плательщика, заключившего ряд последовательных сделок, не имеющих самостоятельной деловой цели и направленных исключительно на увеличение экспортной цены, а значит и суммы налога к возмещению из бюджета.<sup>36</sup> Другим ярким примером использования методики доктрины сделок по шагам стало «Дело Юкоса», в рамках которого был сделан вывод о притворном характере ряда сделок между аффилированными компаниями нефтяного комплекса, заключенных, во-первых, с целью искусственного завышения суммы налоговых вычетов по НДС пропорционально увеличению цены экспортируемых нефтепродуктов, а во-вторых, с целью переложения налоговой нагрузки в части экспортной выручки на резидента территории с льготным режимом налогообложения.<sup>37</sup>

Нисколько не отрицая отчасти положительный правоприменительный потенциал доктрины сделок по шагам, все же следует констатировать ограниченность сферы ее действия лишь случаями последовательного совершения нескольких сделок. Кроме того, рассмотренная доктрина сохраняет в

<sup>34</sup> См.: Корнаухов М. В. К вопросу о месте категории «недобросовестность» в налоговом праве // Арбитражные споры. – 2005. – №1. С. 158; Савсерис С. В. Категория «недобросовестность в налоговом праве» / С. В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. С. 103-104.

<sup>35</sup> Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2-х т. / Пер. с англ. под ред. В. Л. Тамбовцева. – Т. 1. – СПб: Экономическая школа, 2004. С. 106.

<sup>36</sup> См.: Постановление ФАС ВСО от 11.10.2006 №А19-9507/06-52.

<sup>37</sup> См.: Постановление Арбитражного суда Москвы от 26.05.2004 №А40-17669/04-109-241.

себе недостатки, присущие доктринам «существо над формой» и «деловая цель».

Таким образом, доктрины «существо и над формой» и «сделки по шагам» как вместе, так и по отдельности, не могут обеспечить системный эффект в деле обеспечения экономических интересов государства и их защиты от злоупотреблений фискально-обязанных лиц, т. к. способны дать лишь «точечный» результат в борьбе с отдельными видами схем ухода от уплаты налогов.

Резюмируя изложенное, можно сделать вывод, что все существующие в современной российской налоговой практике доктрины и концепции противодействия избежанию налогообложения проявляют системные противоречия, зачастую не согласуются друг с другом по своему внутреннему содержанию и основаниям применения, в большей или меньшей степени характеризуются неконкретностью и абстрактностью либо имеют узконаправленное применение. Это не способствует выработке понятных каждому критериев разграничения правомерного и противоправного налогово-значимого поведения и, в конечном счете, препятствует формированию единых подходов к правовой оценке методов налоговой экономии.

В то же время, не представляются возможным и полный отказ от использования судебных доктрин. И дело не только в особой государственной значимости финансовых средств, собираемых в виде налогов. Последствия уклонения от уплаты налогов всегда имеют мультипликационный эффект: риск сокращения поступлений в бюджет не ограничивается секвестированием доходов бюджетников и социальных выплат малозащищенным слоям населения, но также стимулирует недобросовестную конкуренцию в бизнесе, т. к. не уплачивающие налоги экономические агенты получают значительные латентные преимущества в конкурентной борьбе по сравнению с остальными налогоплательщиками.<sup>38</sup> Отказаться от доктринального нормотворчества сегодня, значит лишить судебный контроль в налоговой сфере методологического базиса.

Системный подход к оценке судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения с точки зрения их способности отвечать интересам

экономической безопасности государства, включая задачу обеспечения благоприятных условий хозяйствования посредством соблюдения оптимального баланса частных и публичных интересов, позволяет сделать следующие выводы:

- положения применяемой доктрины, в т. ч. критерии разграничения правомерного и противоправного налогово-значимого поведения, должны быть прозрачными, непротиворечивыми и доступными для понимания каждого налогоплательщика;
- никакое положение применяемой доктрины не должно истолковываться как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, что соответствует правилу о недопустимости ухудшения положения налогоплательщика, сформулированному в Определении Конституционного Суда РФ от 04.12.2000 №243-О;
- никакое положение применяемой доктрины не должно истолковываться как отрицающее для целей налогообложения экономическую обоснованность безвозмездных сделок;
- никакое положение применяемой доктрины не должно истолковываться как устанавливающее состав правонарушения и не может подменять собой институт юридической ответственности;
- применяемая доктрина не должна служить инструментом защиты не только публичных, но и частных интересов, позволяя налогоплательщикам на основе ее положений прогнозировать и определять налогово-правовые последствия собственного поведения;
- применяемая доктрина должна способствовать снижению рисков предпринимательской деятельности, связанных с неопределенностью налогово-правовых последствий принимаемых управленческих решений, совершаемых хозяйственных операций и ожидаемых экономических результатов;
- применяемая доктрина должна быть пригодна для реализации не только контрольной (проверка правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов), но также фискальной (наполнение государственной казны) и стимулирующей (создание условий для добросовестного исполнения налоговых обязательств) функций налогообложения, в своем триединстве направленных на обеспечение нормальной финансовой деятельности государства.

<sup>38</sup> См.: Моденов А. К. Методология формирования механизма противодействия криминализации экономики России в условиях глобализации: Автореф. ... докт. экон. наук. СПб: СПбГУЭФ, 2005, С. 6-7.

**Экономическое обеспечение национальной безопасности**

В целом, эффективность судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения, воспринятых российской правоприменительной практикой, заслуживает удовлетворительной оценки, однако работу по их совершенствованию и, прежде всего, универсализации нельзя признать завершённой. Экономическая безопасность государства не в последнюю очередь определяется его способностью отвечать по своим внутренним и внешним долговым обязательствам, которая зависит от работоспособности налогово-бюджетной системы, своевременно-

сти и полноты налоговых поступлений в доходную часть бюджета. Однако следует помнить – какими бы значимыми не были преследуемые государственные интересы, они не могут оправдывать произвольное вменение налоговых обязанностей на основе чрезмерных усмотренческих полномочий правоприменителя. Будем надеяться, что в деле борьбы с фактами уклонения от уплаты налогов не отойдут на задний план презумпция невиновности и принцип токования всех неустранимых сомнений в пользу налогоплательщика.

**Библиография:**

1. Антропова Т. Г. Институционализация системы экономической безопасности современного российского государства: Автореф. ... докт. экон. наук. Казань: КГТУ им. А.Н.Туполева, 2010. – 48 с.
2. Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – №11. – с. 10-12.
3. Бадаев А. Е. Налоговая преступность-слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. – 2008. – №3. – с. 35-41.
4. Баталова Л. А. Применение понятий недобросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды в судебной практике // Арбитражные споры. – 2007. – №4. – с. 89-93.
5. Беспалов М. В., Филина Ф. Н. Схемы минимизации налогообложения / Под ред. Д. В. Соловьевой. – М.: ГроссМедиа, РосБух, 2010. – 368 с.
6. Быков С. А. Государственные и консалтинговые услуги в системе обеспечения экономической безопасности России: Автореф. ... докт. экон. наук. СПб: СПбГУЭФ, 2012. – 38 с.
7. Волошин Д. А. Необоснованная налоговая выгода вместо недобросовестности: что изменилось? // Главбух. – 2006. – №21. – с. 110-119.
8. Глухих Т. А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – №12. – с. 20-22.
9. Горюнов А. Р. О добросовестности и недобросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – №2. – с. 44.
10. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография / Т. А. Гусева; Под ред. Н. И. Химичевой. – 2 изд. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 432 с.
11. Джальчинов Д. Л. Сделки под контролем: управление налоговыми рисками / Д. Л. Джальчинов. – М.: Бухгалтерский учет, 2009. – 176 с.
12. Заключение Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара на проект федерального бюджета на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. // Вестник Европы. – 2012. – №34-35. – с. 21-65.
13. Корнаухов М. В. К вопросу о месте категории «недобросовестность» в налоговом праве // Арбитражные споры. – 2005. – №1. – с. 149-162.
14. Костин А.А. Критерии недобросовестности налогоплательщика // Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. – с. 56-60.
15. Курбатов А. Я., Подмаркова А. С. Недопустимость злоупотребления правом как общеправовой принцип реализации прав // Хозяйство и право. – 2009. – №2. – с. 106-117.
16. Моденов А. К. Методология формирования механизма противодействия криминализации экономики России в условиях глобализации: Автореф. ... докт. экон. наук. СПб: СПбГУЭФ, 2005. – 38 с.
17. Парамонов Д. И. К вопросу об определении недобросовестности налогоплательщика // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №6. – с. 34-35.
18. Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2-х т. / Пер. с англ. под ред. В. Л. Тамбовцева. – Т. 1. – СПб: Экономическая школа, 2004. – 524 с.

19. Прищепа М. А. Методы борьбы с неуплатой налогов // Законодательство и экономика. – 2004. – №7. – с. 34-39.
20. Русяев Н. А. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №2. – с. 11-14.
21. Савсерис С. В. Категория «недобросовестность в налоговом праве / С. В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. – 191 с.
22. Смирных С. Е. Правовые последствия недобросовестности налогоплательщиков // Современное право. – 2007. – №1. – с. 26-30.
23. Суворов Е. Д. Обход закона. Сделка, оформляющая обход закона / Е. Д. Суворов. – М.: Издательский дом В. Ема, 2008. – 188 с.
24. Устинова Я. И. Понятие «добросовестность» в налоговых правоотношениях // Бухгалтерский учет. – 2005. – №6. – с. 59-61.
25. Чирков М. О. Инновационные подходы к формированию моделей поведения налогоплательщиков // Известия Алтайского государственного университета. – 2012. – №2-1(74). – с. 347-352.
26. Щекин Д. М. Добросовестность экспортера // Налоговед. – 2005. – №9. – с. 37-39

**References:**

1. Antropova T. G. Institutsionalizatsiya sistemy ekonomicheskoi bezopasnosti sovremennogo rossiiskogo gosudarstva: Avtoref. ... dokt. ekon. nauk. Kazan': KGTU im. A.N.Tupoleva, 2010. – 48 s.
2. Ardashev V. L. VAS RF: dobrosovestno o nedobrosovestnosti // Nalogovye spory: teoriya i praktika. – 2006. – №11. – S. 10-12.
3. Badaev A. E. Nalogovaya prestupnost'-slagaemoe ekonomicheskoi prestupnosti (po materialam regionov Rossiiskoi Federatsii) // Bezopasnost' biznesa. – 2008. – №3. – S. 35-41.
4. Batalova L. A. Primenenie ponyatii nedobrosovestnosti nalogooplatel'shchika i nalogovoi vygody v sudebnoi praktike // Arbitrazhnye spory. – 2007. – №4. – S. 89-93.
5. Bespalov M. V., Filina F. N. Skhemy minimizatsii nalogooblozheniya / Pod red. D. V. Solov'evoi. – М.: GrossMedia, RosBukh, 2010. – 368 s.
6. Bykov S. A. Gosudarstvennye i konsaltingovye uslugi v sisteme obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti Rossii: Avtoref. ... dokt. ekon. nauk. SPb: SPbGUEF, 2012. – 38 s.
7. Voloshin D. A. Neobosnovannaya nalogovaya vygoda vmesto nedobrosovestnosti: chto izmenilos'? // Glavbukh. – 2006. – №21. – S. 110-119.
8. Glukhikh T. A. K voprosu o nedobrosovestnosti v nalogovykh pravootnosheniyakh // Nalogovye spory: teoriya i praktika. – 2005. – №12. – S. 20-22.
9. Goryunov A. R. O dobrosovestnosti i nedobrosovestnosti nalogooplatel'shchika // Vash nalogovyi advokat. – 2006. – №2. – S. 44.
10. Guseva T. A. Nalogovoe planirovanie v predprinimatel'skoi deyatel'nosti: pravovoe regulirovanie: monografiya / T. A. Guseva; Pod red. N. I. Khimichevoi. – 2 izd. – М.: Volters Kluver, 2007. – 432 s.
11. Dzhah'chinov D. L. Sdelki pod kontrolom: upravlenie nalogovymi riskami / D. L. Dzhah'chinov. – М.: Bukhgalterskii uchet, 2009. – 176 s.
12. Zaklyuchenie Instituta ekonomicheskoi politiki im. E. T. Gaidara na proekt federal'nogo byudzheta na 2013 g. i na planovyi period 2014 i 2015 gg. // Vestnik Evropy. – 2012. – №34-35. – S. 21-65.
13. Kornaukhov M. V. K voprosu o meste kategorii «nedobrosovestnost'» v nalogovom prave // Arbitrazhnye spory. – 2005. – №1. – S. 149-162.
14. Kostin A.A. Kriterii nedobrosovestnosti nalogooplatel'shchika // Auditorskie vedomosti. – 2002. – №8. – S. 56-60.
15. Kurbatov A. Ya., Podmarkova A. S. Nedopustimost' zloupotrebleniya pravom kak obshchepравovoi printsip realizatsii prav // Khozyaistvo i pravo. – 2009. – №2. – S. 106-117.
16. Modenov A. K. Metodologiya formirovaniya mekhanizma protivodeistviya kriminalizatsii ekonomiki Rossii v usloviyakh globalizatsii: Avtoref. ... dokt. ekon. nauk. SPb: SPbGUEF, 2005. – 38 s.
17. Paramonov D. I. K voprosu ob opredelenii nedobrosovestnosti nalogooplatel'shchika // Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii. – 2006. – №6. – S. 34-35.

18. Pozner R. A. Ekonomicheskii analiz prava: v 2-kh t. / Per. s angl. pod red. V. L. Tambovtseva. – T. 1. – SPb: Ekonomicheskaya shkola, 2004. – 524 s.
19. Prishchepa M. A. Metody bor'by s neuplatoi nalogov // Zakonodatel'stvo i ekonomika. – 2004. – №7. – S. 34-39.
20. Rusaev N. A. O prevrashchenii nedobrosovestnosti v neobosnovannuyu nalogovuyu vygodu // Nalogovye spory: teoriya i praktika. – 2007. – №2. – S. 11-14.
21. Savseris S. V. Kategoriya «nedobrosovestnost' v nalogovom prave / S. V. Savseris. – M.: Statut, 2007. – 191 s.
22. Smirnykh S. E. Pravovye posledstviya nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchikov // Sovremennoe pravo. – 2007. – №1. – S. 26-30.
23. Suvorov E. D. Obkhod zakona. Sdelka, oformlyayushchaya obkhod zakona / E. D. Suvorov. – M.: Izdatel'skii dom V. Ema, 2008. – 188 s.
24. Ustinova Ya. I. Ponyatie «dobrosovestnost'» v nalogovykh pravootnosheniyakh // Bukhgalterskii uchët. – 2005. – №6. – S. 59-61.
25. Chirkov M. O. Innovatsionnye podkhody k formirovaniyu modelei povedeniya nalogoplatel'shchikov // Izvestiya Altaiskogo gosudarstvennogo universiteta. – 2012. – №2-1(74). – S. 347-352.
26. Shchekin D. M. Dobrosovestnost' eksportera // Nalogoved. – 2005. – №9. – S. 37-39