УДК 347.73
ГРНТИ 10.21.41

DOI: 10.14451/2.132.33

ЭСТОППЕЛЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

© 2019 **Шаипова Светлана Анатольевна**

кандидат экономических наук, доцент

адвокат Адвокатской палаты Московской области, Россия, Москва

E-mail: shaipovasvetlana@yandex.ru

© 2019 **Тремаскин Игорь Эдуардович**

аспирант 3-го года очной формы обучения

Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России), Россия, Москва

В данной статье рассматривается принцип эстоппель и его применимость к российскому налоговому праву. На основании анализа судебной практики делается вывод о том, что он уже применяется и способен защищать налогоплательщиков.

Ключевые слова: Эстоппель, добросовестность, налоги, налоговое право, противоречивое поведение, справедливость, теория разумной уверенности.

На современном этапе рыночных отношений важную роль играет такой параметр, как добросовестность. От этого параметра зависит то, как будут выстроены отношения между контрагентами, как будут исполняться обязательства и регулироваться споры.

В настоящее время добросовестность превагирует в большинстве общественных отношений. Несмотря на то, что этот инструмент является частноправовым и регулирует поведение субъектов хозяйственной деятельности, его применение переключается и на государственное регулирование, в том числе и налоги. Общественное отношение по взиманию налогов и сборов также должно быть в подчинении у этого принципа. Административные отношения, которые из самого своего существа ставят его субъектов в неравное положение управления и подчинения, также должны быть добросовестными.

Однако бывают ситуации, при которых субъект имеет возможность извлекать пользу из своего положения. Оно может отличаться от добросовестного, в том числе в процессе судебного разбирательства. Этот субъект ссылается на те обстоятельства, которые, возможно, в его понимании не давали ему какого-либо возвышенного положения. В этом случае законодательство предусматривает принцип, который не позволяет получившему выгоду из своего недобросовестного поведения ссылаться на те обстоятельства, которые действовали на тот момент. Таким образом мы подошли к принципу «эстоппель»

(от англ. «estop» — лишать права выдвигать возражения), который в современной юридической науке трактуется как утрата права лица ссылаться на какие-либо факты в обосновании своих притязаний.

Эстоппель будет рассмотрен как общий принцип, который не позволяет получать выгоду из своего противоречивого поведения. В основном мы затрагиваем тему публичных и административных отношений. Так как в практике по рассмотрению налоговых споров действие эстоппеля встретить проблематично (судебная практика насчитывает крайне малое количество таких дел), то нас будет интересовать исключительно те обстоятельства, при которых он применялся в этих спорах, а также тенденция его развития и расширения практики применения.

Эстоппель гармонизировался в отечественное право из норм международного права, а точнее из положений Венской конвенции о праве международных договоров 1969 года, а также Венской конвенции 1980 года. Указанный принцип является «новинкой» для отечественного права. Только недавно он начал применяться на практике.

В отечественном праве, как в практическом плане, так и в доктринальном, принцип эстоппель известен не так давно, как в англосаксонском и международном праве. Вся его доктринальная суть сводится к справедливости [2]. Международная доктрина эстоппеля исходит из концепции «теории разумной уверенности», которая сводится к ограничению контрагента

от несправедливых действий, которые в последующем могут быть признаны недобросовестными. Данная теория проявляется в положениях Венской конвенции 1980 года. Так, в ст. 16 конвенции принцип проявляется в том, что лицо не должно действовать противоречиво.

Хотя в указанной статье конвенции речь идет об оферте и акцепте, эстоппель выражает невозможность ссылаться на протiwоестественно действующему на момент заключения договора положению. Все обстоятельства, которые противоречат естественному ходу делового процесса на стадии оферты, должны полагаться на поступившее предложение и действовать соответствующим образом [1]. Таким образом, основу принципа эстоппель составляет двуединство принципов справедливости и добросовестности при приоритете последнего [4].

Тем не менее эстоппель плотно закрепился в отечественном гражданском праве, регулирующем отношения в области признания сделок недействительными, а также договорные отношения. Так, Федеральным законом от 07.05.2013 № 100-ФЗ «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» ст. 166 ГК РФ была дополнена п. 5, согласно которому «заявление о недействительности сделки не имеет правового значения, если ссылающееся на недействительность сделки лицо действует недобросовестно, в частности если его поведение после заключения сделки давало основание другим лицам полагаться на действительность сделки» [6].

Нас в данной теме интересует как добросовестное поведение налогоплательщика, так и не менее важная составляющая — добросовестное поведение налогового органа, который представляет интересы государства в взаимодействии с частными субъектами. Эстоппель в налоговом праве лучше всего находит свое отражение в судебной практике. Этот принцип не подразумевает прямого закрепления в Налоговом кодексе РФ, в отличие от гражданского законодательства. Однако на примере НДС и ст. 149 и 176 НК РФ можно проследить действие этого принципа, в первую очередь для налогоплательщика.

По нашему мнению, начать стоит с анализа позиции Верховного суда РФ, выраженной в Определении Верховного суда Российской Федерации от 21 февраля 2017 года № 305-КГ16–

14941. Фабула указанного определения состоит в том, что налоговый орган, при противоречивости своего поведения, отказал налогоплательщику в возмещении НДС на основании камеральной проверки. При этом налогоплательщик применял освобождение от НДС на протяжении нескольких лет. На вполне ожидаемый отказ налогового органа на возмещение НДС налогоплательщиком было подано заявление об обжаловании решения налогового органа. Во время рассмотрения спора налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку налогоплательщика, результатом которой стало решение о возмещении НДС. После отказа налогоплательщика от иска налоговым органом было вынесено новое решение, в котором он решил не выполнять свое же решение. Налогоплательщик снова обратился с иском в суд и оспорил незаконное бездействие налогового органа.

Арбитражный суд Московского округа посчитал, что налоговый кодекс в разделе выездных налоговых проверок не предусматривает процедуры пересмотра решения о возмещении НДС по результатам самой налоговой проверки: «Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено вынесение налоговым органом решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость по результатам выездной налоговой проверки, вследствие чего решение налогового органа от 30.07.2014 N3/1-Р в части предложения о возмещении налогоплательщику налога на добавленную стоимость в размере 237 356 567 руб. не влечет правовых последствий ни для налогового органа, ни для налогоплательщика» [3].

Решение Верховного суда не совпало с решением суда Московского округа. Верховный суд счел, что «суд округа признал возможным одновременное существование у налогового органа взаимоисключающих правовых подходов в отношении НДС и налога на прибыль организаций» [5].

В этом решении высшим судом был разрешен важнейший вопрос, относящийся к определению пределов последовательного поведения налогового органа по отношению к налогоплательщику. Таким образом, мы получаем решение суда, в котором принцип эстоппель выражается в том, что налоговый орган не может ссылаться на противоречивость своего поведения, выражение в неисполнении своих же законных предписаний. Как дал понять Вер-

ховный суд, это является нарушением принципа добросовестности и правовой неопределённости со стороны государства в лице налоговых органов.

Принцип эстоппель в данном случае будет неразрывно связан с принципом правового ожидания другой стороны, то есть правом другой стороны рассчитывать на добросовестное поведение своего контрагента в лице государ-

ства. То есть эстоппель в налоговом праве можно трактовать так: невозможность налогового органа действовать противоречиво при наличии добросовестного, правового ожидания налогоплательщика на исполнение налоговым органом своей обязанности. Таким образом, изменение правовой позиции налогового органа в данном контексте дает основания для признания его действий недобросовестными.

Библиографический список

1. Венская конвенция 1980 года. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.cisg.ru/konvenciya-text-postatejno.php?id=16>. Дата обращения: 02.09.2019 г.
2. Горбачева А.И. Отражение принципа эстоппель в Венской Конвенции 1969 г. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.cisg.ru/dwn/647.pdf>. Дата обращения: 02.09.2019 г.
3. Картотека арбитражных дел. Дело № А40–89628/2015. Электронный ресурс. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/6b8cccfa-e3c5-4478-85cd-721451fc73ca/897c75bf-dc32-42a9-8500-352a7f4fba13/A40-89628-2015_20160912_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True. Дата обращения: 14.09.2019 г.
4. Николаев А.В. Эстоппель в российском праве: проблемы и перспективы практического применения. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://justicemaker.ru/view-article.php?id=12&art=4728>. Дата обращения: 02.09.2019 г.
5. Определение Верховного суда Российской Федерации № 305-КГ16–14941 от 21.02.2017. Электронный ресурс. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/6b8cccfa-e3c5-4478-85cd-721451fc73ca/a6008625-03d0-42e7-9000-4225b3bf090e/A40-89628-2015_20170221_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True. Дата обращения: 14.09.2019 г.
6. Российская газета. № 238–239. 08.12.1994.
7. Шаипова С.А. Государственно-правовое регулирование финансовых рынков в Российской Федерации и перспективы развития розничного платежного пространства // Экономика и предпринимательство. 20017. № 7. С. 574–580.