



Оценка обоснованности получения налоговой выгоды

12 октября 2006 г. было принято Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Однако и по прошествии года это один из самых обсуждаемых юридической общественностью документов. Как же указанное Постановление повлияло на судебную практику по налоговым спорам? С этим вопросом мы обратились к экспертам в области налогового права.

А.Г. Першутков, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, кандидат юридических наук:

— Полагаю, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 не стоит воспринимать как какую-то панацею. Было бы наивным считать, что это Постановление даст ответы на все вопросы, возникающие в судебной практике по затронутой в нем проблеме. Но безусловным его достоинством является то, что им даны определенные ориентиры для судов, налоговых органов и налогоплательщиков. Прежде всего понятием «необоснованная налоговая выгода» заменено неконкретное понятие «недобросовестный налогоплательщик». Предпринята попытка дать понятие налоговой выгоды, указан примерный перечень обстоятельств, которые в совокупности могут свидетельствовать о

наличии необоснованной налоговой выгоды, и, наоборот, примерный перечень обстоятельств, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. До принятия указанного Постановления налоговые органы ссылались на эти обстоятельства, и арбитражные суды нередко с ними соглашались.

Некоторые исследователи, проанализировав судебную практику, уже насчитали около 900 постановлений судов кассационной инстанции, в которых есть ссылки на Постановление № 53. Это уже само по себе свидетельствует об его актуальности и востребованности. Но изучение многих судебных актов позволяет сделать вывод о том, что еще далеко не всегда и налоговые органы, и арбитражные суды правильно его понимают. Так, например, налоговые органы зашли настолько далеко в признании налоговой выгоды необоснованной, что в качестве обстоятельства, свидетельствующего о неспособности налогоплательщика возратить заемные средства, рассматривают возможность неисполнения контрагентами налогоплательщика своих обязательств перед ним в будущем, причем даже не обосновывая наличие такой вероятности. Это наглядно продемонстрировали несколько дел, рассмотренных Президиумом ВАС РФ 30.10.2007. Поэтому я полагаю, что Президиуму еще неоднократно придется возвращаться к проблемам, затронутым в данном Постановлении, и приводить в соответствие с ним судебную практику.

ЗАКОН № 11 НОЯБРЬ 2007**Ю.А. Куричев, заместитель председателя Арбитражного суда Свердловской области, кандидат юридических наук:**

— Следует отметить, что проделанная ВАС РФ работа по формированию подхода к одному из сложнейших вопросов практики по налоговым спорам заслуживает одобрения. Постановление подготовлено на хорошем профессиональном уровне, задает верное направление, содействует большей определенности и содержит много прогрессивных положений, — это первый практический результат в работе над многолетней проблемой.

Судебная практика Арбитражного суда Свердловской области по вопросу оценки недобросовестности до 2006 г. в целом формировалась в том же направлении, обозначенном в Постановлении № 53.

Вместе с тем отсутствие ориентиров в виде позиции высшего судебного органа, недостаточная регламентация особенностей административного судопроизводства (особенно в вопросе о распределении обязанностей по доказыванию) не способствовали единообразному подходу к вопросу об оценке недобросовестности налогоплательщиков.

С момента принятия Постановления у судей появился современный инструментарий по «препарированию налоговых схем» — ситуаций, когда действия налогоплательщиков, влекущие снижение налогов, лишь формально отвечают налоговому закону.

Постановление не содержит застывших догм, как и не дает прямого ответа на вопрос о том, «что такое хорошо и что такое плохо» в деле минимизации налогов. Составить полный список недопустимых способов снижения налогов невозможно — это заведомо невыполнимая задача.

Принятое Постановление потребует от судей повышения экономической, а от налоговых инспекторов — правовой грамотности. Налоговым органам необходимо как можно скорее понять, что ссылки на термин «недобросовестный» не будут приняты судом, если суду не будут представлены конкретные доказательства. Недостаточно будет и указать на наличие большого числа страных на первый взгляд ходов — нужно будет доказать, что в целом в результате таких ходов го-

сударство потеряло часть налогов, а у налогоплательщика возникла налоговая выгода.

В то же время документ ограничивает судебное усмотрение определенными рамками и намечает практические ориентиры для судей.

И.Г. Моисеева, кандидат юридических наук:

— Постановление Пленума ВАС РФ № 53, безусловно, имеет важное значение для судебной практики: позволяет судам избежать ошибок при определении предмета доказывания, распределении бремени доказывания по налоговым спорам, способствует тому, чтобы вопросы законности не подменялись вопросами целесообразности. Последнее особенно важно в связи с ростом количества налоговых споров при применении ст. 252 НК РФ.

Постановление не содержит и не должно содержать исчерпывающий перечень обстоятельств, при которых налоговая выгода не может быть признана обоснованной, но позволяет выработать общие подходы в правоприменении, а участникам налоговых споров — более четко аргументировать правовую позицию. Постановление позволяет судам избежать формального подхода при исследовании обстоятельств спора и принятия трафаретных решений.

Т.А. Трапезникова, заместитель председателя Арбитражного суда Пермского края:

— Трудно сказать. Знаю одно: это Постановление значительно облегчило судьям задачу оценки той или иной позиции «недобросовестности» действий налогоплательщика, представленной в акте выездной проверки налоговым органом, — появилась ясность критериев.

Но, на мой взгляд, по этой же причине усложнилась работа налоговых органов по доказыванию критериев, примет «недобросовестности», указанных в Постановлении, с учетом их сумасшедшей загруженности и нехватки опытных специалистов.

С.Ю. Воробаев, партнер Deloitte & Touche CIS, А.В. Сергеев, консультант Deloitte & Touche CIS:

— Можно с уверенностью констатировать, что Постановление № 53 уже оказало серьезное влияние на су-

СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

дебную практику разрешения дел по налоговым спорам, связанным с использованием различных способов снижения налоговой нагрузки. Достаточно отметить, что за год, прошедший с момента принятия Постановления, только Федеральные арбитражные суды округов прямо сослались на него в своих актах около 1200 раз! Кроме того, положения Постановления были напрямую использованы Конституционным Судом в Определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П. При этом наблюдается устойчивая тенденция к увеличению числа случаев использования положений Постановления судами.

Прежде всего влияние Постановления выражается в постепенном отказе от использования этической категории «недобросовестности» налогоплательщика, хотя о полном отказе говорить пока преждевременно. Оценка судами законности способов снижения налоговой нагрузки в большинстве случаев осуществляется теперь с использованием четких принципов и критериев, установленных в Постановлении.

Среди позитивных для налогоплательщика тенденций можно отметить значительное снижение числа отказов в налоговой выгоде из-за использования заемных средств. Можно сказать, что Постановление позволило окончательно преодолеть последствия Определения КС РФ от 08.04.2004 № 169-О.

Кроме того, благодаря Постановлению суды перестали необоснованно обвинять налогоплательщиков в налоговых нарушениях поставщиков. Сейчас суды последовательно исходят из обязанности налоговых органов представлять «безусловные и достоверные» доказательства взаимосвязи и взаимозависимости налогоплательщика и контрагентов, не исполняющих налоговые обязательства, преднамеренности действий по подбору поставщиков, осведомленности о нарушениях, допущенных контрагентами, совместных, согласованных действий налогоплательщика и таких контрагентов.

Но, безусловно, есть и негатив. В частности, нередко Постановление используется с целью избежать использования налоговыми органами положений ст. 40 НК и доказывания ими рыночного размера цен. Но и с этим ВАС РФ достаточно эффективно борется (см., например, Постановление ВАС РФ от 30.10.2007 № 8349/07).

Важно и то, что Постановление позволяет судам признавать некоторые способы снижения налогов незаконными и в тех случаях, когда формального нарушения правовых норм не происходит (например, в случае отсутствия деловой цели у хозяйственной операции). В целом представляется, что Постановление уже сделало нас более развитой и цивилизованной налоговой юрисдикцией. А от этого, как известно, выигрывают и налогоплательщики и государство.

И.А. Клепицкий, доцент Российской академии правосудия, адвокат, кандидат юридических наук:

— Постановление ВАС от 12.10.2006 № 53 не повлекло радикальных изменений в арбитражной практике. Оно не было для этого предназначено. Документ призван был легитимировать, упорядочить и скорректировать уже сложившуюся практику разрешения налоговых споров не на основе норм права, а на основе оценки налоговым органом «добросовестности налогоплательщика». Подмена правовой нормы произвольной «моральной» оценкой была и остается неприемлемым решением. Постановление от 12.10.2006 поэтому отказалось от термина «недобросовестность налогоплательщика», заменив его этически нейтральной «обоснованностью получения налоговой выгоды» (легитимация). При этом в Постановлении приводятся ориентировочные критерии «обоснованности налоговой выгоды» (упорядочивание и корректировка).

Тем не менее Постановление от 12.10.2006 не пресекает административный произвол, оно его легитимирует. По существу это одно из ярких проявлений глубокого кризиса, поразившего правосознание россиян, стремление выйти за рамки правовой культуры, отказ от права в пользу всевластия «справедливого и доброго царя» и его служилых людей. Отказ от концепции «недобросовестности» в Постановлении сугубо внешний, этот термин просто не используется в документе. Именно концепция «недобросовестности налогоплательщика» лежит в основе Постановления. В исходном п. 1 констатируется презумпция добросовестности налогоплательщика, затем — обязанность налогового органа доказывать необоснованность налоговой выгоды, затем дается приблизительное понятие необоснованной налоговой выгоды и приводятся примеры правильных доказательств. При этом в большинстве случаев слова «необоснованность налоговой выгоды» можно без всякого ущерба для смысла заменить словами «недобросовест-

ЗАКОН № 11 НОЯБРЬ 2007

ность налогоплательщика», речь идет лишь о сугубо терминологическом предпочтении. Важно то, что корни этой концепции (как бы ее ни называли и какими бы терминами ни выражали ее постулаты) висят в правовом вакууме, она не имеет оснований в законе.

Что же на самом деле скрывается за «недобросовестностью налогоплательщика» (или, что то же самое, за «необоснованностью налоговой выгоды»? Это обычный обман, введение налогового органа в заблуждение относительно фактов реальной экономической деятельности налогоплательщика. Обман представляет собой не что иное, как признак состава преступления, административного и (или) налогового правонарушения.¹ Все эти правонарушения охватываются рамками «уголовного обвинения» (*matiere penal*) в смысле ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Казалось бы, все просто. Факт обмана должен быть установлен в уголовном судопроизводстве, производстве по делу об административном или налоговом правонарушении, его итоговом документе (приговоре и т.п.), вступившем в законную силу (это вытекает из принципа презумпции невиновности, закрепленного в ст. 49 Конституции РФ, ст. 14 УПК, ст. 1.5 КоАП, ст. 108 НК). При этом приговор по уголовному делу и решение о привлечении к налоговой ответственности имеют преюдициальную силу для арбитражного суда (ст. 69 АПК), а факты, изложенные в постановлении по делу об административном правонарушении (если нет решения суда общей юрисдикции), могут быть проверены арбитражным судом. Рассуждения о «добросовестности» налогоплательщика и об «обоснованности» выгоды при этом лишены какого-либо юридического смысла.

Тем не менее налоговые органы в их повседневной работе не устраивали принципы презумпции невиновности, ограничения частных прав только на основании закона, да и в целом известные принципы права. Исходя из «общественной пользы», они породили новый вид ответственности и добились произвольного ее применения по своему усмотрению, придумав в качестве ее основания «недобросовестность налогоплательщика». Арбитражные суды легитимировали такую практику и проинструктировали налоговые органы относительно своего понимания оснований ее примене-

ния и правильных доказательств. В очередной раз сон разума рождает чудовищ. Демонология:

- налоговая система и арбитражное судопроизводство приобретают репрессивно-карательный характер;
- в качестве меры репрессии выступает отказ в применении установленных законом норм финансового права;
- основания применения репрессии не определены законом;
- арбитражные суды принимают на себя розыскные функции и вполне в духе инквизиционного процесса начинают разработку системы формальных доказательств, утвердив *ex officio* криминалистическое по существу пособие по выявлению и преследованию грехов налогоплательщиков;
- жертвы нового типа судопроизводства лишены статуса обвиняемых и вытекающих из этого статуса процессуальных гарантий, даже ордалии и очистительная присяга им недоступны...

Впрочем, имеются и положительные следствия. Так, оперативные уполномоченные подразделений органов внутренних дел по борьбе с налоговыми преступлениями имеют все основания быть благодарными арбитражным судам за то, что те выполняют их обычную работу. Они отслеживают рассмотрение налоговых споров в арбитражных судах, и, дождавшись решения, передают материалы для производства предварительного расследования. Лишь одно обстоятельство вызывает сожаления — решение арбитражного суда о греховности налогоплательщика не имеет преюдициальной силы в уголовном судопроизводстве. Приходится выполнять двойную работу.

С.Ю. Шаповалов, партнер юридической компании «Налоговая помощь»:

— Я бы не стал говорить о каком-то огромном влиянии Постановления № 53 на судебную практику. Однако

¹ В этих случаях должны применяться правила Конвенции, устанавливающие гарантии именно применительно к уголовному судопроизводству, в том числе презумпция невиновности и распределение бремени доказывания, харак-

терное именно для уголовного процесса (см. подробнее: Клепицкий И.А. Преступление, административное правонарушение и наказание в России в свете Европейской конвенции о правах человека // Государство и право. 2000. № 3).

СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

должен отметить, что суды охотно ссылаются на этот документ. В базах судебной информации можно найти почти тысячу решений, которые так или иначе нашли возможность подкрепить свое решение авторитетом Постановления Президиума ВАС РФ.

Те, кто знакомы с судебной практикой по налоговым спорам до и после Постановления № 53, могут заметить, что для многих судов указанное Постановление всего-навсего заменило термин «недобросовестность» на термин «необоснованная налоговая выгода». Под ссылками на непонятную «необоснованную налоговую выгоду» нередко прячется нежелание применять неудобные нормы Налогового кодекса: к примеру, заявить о необоснованности выгоды намного легче, чем разбираться с вопросом о соответствии цен налогоплательщика рыночным.

Сложно поверить, что целью ВАС было убрать из лексикона арбитражных судей дискредитированную слишком широким употреблением «недобросовестность». Очевидно, что своим Постановлением ВАС пытался привить на российское земле известную на Западе судебную концепцию «деловой цели», задача которой — борьба с налоговыми злоупотреблениями. Но, описанная в слишком общем виде, концепция пока плохо приживается в российских судах.

А.С. Захаров, главный юрисконсульт ОАО «Телекомпания НТВ», магистр международного и европейского права, советник налоговой службы I ранга:

— Год, прошедший с момента принятия Высшим Арбитражным Судом РФ Постановления № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», показал до-

статочную значимость и позитивность для налогоплательщиков в арбитражной практике этого акта.

Самой важной заслугой данного акта является тот факт, что судьи отказались в акте от понятия «недобросовестный налогоплательщик». Хотелось бы, чтобы такое понятие также полностью и до конца было изжито и в фактической составляющей налоговой арбитражной практики.

Абстрагируясь от дискуссии о правовой природе и возможности или невозможности использования ВАС РФ такого механизма, необходимо отметить, что с момента принятия Постановления налогоплательщики получили необходимый правовой инструмент, который выделяет конкретную базу для обоснования их правовой позиции в суде, а налоговые органы — исчерпывающий закрытый перечень для установления правомерности использования налогоплательщиком налоговых льгот.

Полагаем, что, несмотря на всю позитивность, которую принес в арбитражную практику данный акт высшего судебного органа, законодателем должна быть с разных точек зрения проанализирована практика арбитражных судов в связи с применением положений данного Постановления и должны быть внесены соответствующие изменения в законодательство о налогах и сборах.

Кроме того, подмена понятий, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах, и создание правовых фикций даже в интересах совершенствования процесса установления истинной природы правоотношений с участием налогоплательщика в контексте арбитражного судебного разбирательства, по нашему убеждению, не может соответствовать конституционному принципу установления всех элементов налога лишь посредством федерального закона.