



На вопросы руководителя портала «Закон.ру» Владимира Багаева и шеф-редактора журнала «Закон» Владимира Румака отвечает **руководитель правового направления Культурно-образовательного проекта «Поддержка» Виктор Валентинович БАЦИЕВ**

В ПРАВИЛАХ СТАТЬИ 54.1 НК НЕТ КАКИХ-ЛИБО СОДЕРЖАТЕЛЬНО НОВЫХ ТРЕБОВАНИЙ

Родился 1 мая 1973 г. в Волгограде.

В 1995 г. окончил юридический факультет Волгоградского государственного университета, в 2003 г. — Российскую школу частного права.

Работу по специальности начал в 1994 г.

С 2003 по 2009 г. — главный консультант, советник, начальник управления анализа и обобщения судебной практики Высшего Арбитражного Суда (ВАС) РФ.

В 2009 г. назначен судьей ВАС РФ. С 2011 г. и до ликвидации Суда в 2014 г. — председатель 5-го судебного состава и член Президиума ВАС РФ.

С 2016 г. — член Президиума Арбитражного центра при АНО «Институт современного арбитража».

С октября 2016 г. по наст. вр. — руководитель правового направления ООО «Культурно-образовательный проект „Поддержка“».

Член экспертного совета ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства. Преподает спецкурс налогового права в Исследовательском центре частного права им. С.С. Алексеева при Президенте РФ.

Имеет высший квалификационный класс судьи. Почетный работник судебной системы.

Действительный государственный советник юстиции 3-го класса.

— В прошлом году в налоговом праве России произошли кардинальные изменения, связанные с введением в Налоговый кодекс ст. 54.1 и новой категории злоупотребления правами налогоплательщика. Значит ли это, что в правоприменении произойдет тотальная ревизия позиций Постановления Пленума ВАС № 53?¹

¹ Просветительская платформа, направленная на создание новых форм культурного взаимодействия на основе объединения делового и творческого сообществ. Одно из направлений ее работы — формирование независимой площадки для обсуждения актуальных вопросов в сфере налогообложения. Включает авторские образовательные программы, налоговую экспертизу и иные инструменты повышения квалификации в экспертной налоговой среде. См. официальный сайт проекта: <https://podderzhka.org/>.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее по тексту — Постановление Пленума № 53).



— В первую очередь хочется спросить: нужна ли она, такая ревизия? Не лучше ли двигаться по уже проторенной, понятной дороге, выложенной из тех правовых позиций, что были выработаны ВАС РФ в Постановлении Пленума № 53, а затем нашли развитие в постановлениях Президиума ВАС?

Мы видим, что ст. 54.1 НК не использует понятия, которые уже стали привычными в судебной практике. Вместо категории «необоснованная налоговая выгода» мы видим «пределы осуществления прав по исчислению налогов» — категорию, которая у любого разумного юриста сразу вызывает критику с точки зрения законодательной техники. Я люблю шутить на этот счет: если вы раньше считали, что платить налоги — это ваша обязанность, вы заблуждались: это ваше право. И если вы решили это право реализовать, то будьте добры не выходить за известные пределы.

Это, конечно, не более чем ирония. Она подчеркивает, что законодатель пытался решить задачу в публичной сфере и при этом прекрасно понимал, что источник злоупотреблений лежит в области оформления отношений между субъектами оборота, т.е. в сфере гражданско-правовой. А в ней-то как раз и можно вести речь об определенных пределах. Но в итоге этот синтез нашел свое выражение в неудачном наименовании нормы.

Допустимо говорить о пределах осуществления прав в гражданском обороте — подразумевая, что именно там мы можем увидеть нарушения в виде совершения сделок вопреки экономической сущности, с использованием притворных, мнимых форм, с созданием видимости иных отношений, чем те, которые в действительности имели в виду стороны. Это, безусловно, имеет налоговые последствия.

Понятно, что как только законодатель отходит от привычных понятий, сразу возникает вопрос: это что, новые правила, которые не основываются на прежних правовых позициях? Федеральная налоговая служба, например, в своих первых разъяснениях² попыталась ввести

подход, что теперь законодательная норма — это новое слово. А те доктрины, которые формировались ранее, нуждаются в определенном переосмыслении.

— Суды поддержали эту попытку?

— Наверное, делать выводы в этом плане преждевременно, поскольку, строго говоря, на сегодняшний день еще нет налоговых споров, которые были бы рассмотрены арбитражными судами с применением ст. 54.1 так, как это предписал законодатель.

— А обратную силу эти поправки не имеют?

— Этот вопрос звучит очень часто. Я считаю, что он надуманный. Почему? Потому что когда мы говорим об обратной силе какой-либо нормы, то мы соизмеряем ее с тем правилом поведения, которое существовало ранее. В нашем случае мы соотносим это изменение с неким стандартом поведения, предопределявшимся правовыми позициями судов. Допустим, было жесткое правило, предъявляющее к налогоплательщику определенные требования, теперь оно стало более мягким. Но в ст. 54.1 НК ничего такого, что бы улучшало этот стандарт, нет. Налогоплательщики пытаются упираться на п. 3 статьи, подчеркивающий, что одна лишь неуплата налогов контрагентом не должна приводить к негативной оценке налогоплательщика. Но это не новое правило. К тому же указанные в этом пункте обстоятельства никогда не были достаточным основанием для доначисления налога. Мы всегда рассматривали спор по существу и часто принимали решение в пользу налогоплательщика, даже если документы были подписаны неустановленным лицом. То есть здесь нет ничего нового. Именно поэтому все утверждения о том, что положение налогоплательщиков улучшилось, упречны.

Об искусственности вопроса говорит и своеобразность определения момента действия нормы. Новые материальные нормы, устанавливающие жесткие правила, нельзя задним числом применять к событиям прошлого. Но в материальных правилах ст. 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований: мы и до этого понимали, что нельзя искажать хозяйственные операции, просто теперь это прописано в п. 1 ст. 54.1. Положения Постановления Пленума № 53 о том, что категория «деловая цель» нуждается

² Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ „О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации“».

в анализе, а налоговая выгода не может быть определена как исключительно деловая цель, нашли свое закрепление в п. 2, только в иных словах. Правила п. 3 — перечень обстоятельств, которые сами по себе не свидетельствуют о злоупотреблении, — тоже были известны, причем еще до Постановления № 53.

В материальном плане ничего не поменялось. И если бы мне как судье пришлось обосновывать решение по делу о необоснованной налоговой выгоде, то я бы ограничился правовыми позициями, существовавшими ранее, и подкрепил бы их ст. 54.1, потому что в содержательном смысле между ними нет конфликта.

Я часто обсуждаю с коллегами то, что при выработке подходов к применению этой нормы они, скорее всего, столкнутся с необходимостью воспроизведения существовавших положений, просто в иных выражениях, без упоминания терминов «необоснованность» и «налоговая выгода». А содержательно все будет по-прежнему крутиться вокруг сущностной оценки.

— То есть преемственность судебной практики будет обеспечена?

— Она обеспечена объективными закономерностями, которые нельзя просто так преодолеть. Можно организовать движение автомобилей не по дорогам, а поперек них или зигзагами, но тогда аварийность повысится, как и смертность. А в итоге мы все равно придем к привычному двустороннему движению с ограждениями.

— А как вообще появилась идея внести ст. 54.1 в Налоговый кодекс?

— Необходимость таких изменений обсуждалась всегда. И очень часто звучал укор судам в том, что они активно занимались, по сути, нормотворчеством в данной сфере. Кроме того, свою роль сыграло желание предпринимателей уйти от излишнего, как им казалось, усмотрения судов — в том смысле, чтобы закрепить все понятные стандарты и правила именно в законе. Но надо помнить, что Постановление Пленума № 53 и последующие позиции судов стали отражением поиска справедливого решения, балансирующего частные и публичные интересы, при котором каждой стороне удавалось быть выслушанной. Определялся объем сущностных, неформальных утверждений, которые тре-

бовали оценки, анализа. Да, при этом немного перемещалось бремя доказывания — суды требовали большей активности от налогоплательщика, — но такая позиция рождалась из жизни, из конкретной ситуации.

Если мы формулируем какую-нибудь норму и не знаем, что это за правоотношения, что это за институт и будет ли он вообще работать, мы действительно можем пойти умозрительным путем, к примеру, изучая зарубежный опыт. Но здесь-то была совсем другая ситуация: уже был наработан десятилетний опыт. Поэтому все попытки представить дело таким образом, что теперь у нас действуют некие новые правила и надо работать по-новому без оглядки на прежние правовые позиции, означают непонимание того, как формируются норма и право.

— К разработке проекта привлекались профильные эксперты, ученые?

— Я думаю, ни ученых, ни судей среди разработчиков не было, потому что этот законопроект не писался с нуля. Он как бы ожил в 2017 г., причем в очень формальном построении. Изначально это был законопроект, внесенный депутатом А. Макаровым в 2014 г.³ и предусматривавший обязательное выполнение неких строгих требований к первичным документам. Это означало, что любой дефект документа не позволял ни принять налоговые вычеты по НДС, ни учесть расходы. Иными словами, была попытка уточнить ст. 169 и 252 НК, содержащие требования о документальной подтвержденности. Если требования не выполняются — все операции, подтверждаемые такими документами, не учитываются для целей налогообложения.

В 2017 г. это положение ушло из законопроекта. Но вместо него мы получили критерии надлежащей стороны, которые, в прочтении ФНС, означают, что если, допустим, сделка совершена с компанией А и мы убеждаемся, что компания А была мнимым посредником, а обязательство могло быть исполнено напрямую компанией Б, то мы считаем, что тест надлежащей стороны не выполнен.

— Что странно, ведь необходимость в использовании посредников, в которых нет ничего, кроме

³ Законопроект № 529775-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком)».



корпоративной оболочки, вполне может быть экономически обоснованной внутренними бизнес-соображениями.

— Понятно, что у налоговых органов нет задачи выявлять все операции, где были посредники, и только лишь по этому факту их негативно оценивать. Они видят компании, на которых сформировалась маржа дохода, но налоги не были уплачены, а сами компании оказались недействующими, мигрировали в другой регион, например через процедуры присоединения, или другим образом попытались уйти из-под контроля. И, как правило, у таких компаний нет ни офиса, ни ресурсов, ни деловой истории. То есть инспекции видят, где сформировалась необоснованная налоговая выгода, и тогда уже начинают анализировать цепочку сделок.

— Значит, практика, когда из-за одного недобросовестного контрагента, который не заплатил налоги, страдает вся цепочка, сохранится?

— Нет. Я думаю, что когда суды будут анализировать ст. 54.1, то они будут оценивать применимость доктрины коммерческой (должной) осмотрительности. Чтобы ее четко описать, нужно исходить из правила разумного, добросовестного управленческого решения — это такое решение, которое требуют принимать от менеджеров, руководителя по правилам корпоративного законодательства. Это те стандарты, которые были выработаны Постановлением Пленума ВАС РФ № 62⁴ и последующей судебной практикой по корпоративным спорам.

Представьте себе ситуацию, когда участники корпорации приходят к менеджеру и спрашивают: «Почему ты заключил сделку, исполнение которой повлекло убытки? Почему ты выбрал этого контрагента? На что ты ориентировался?» Отсюда выводятся стандарты коммерческой осмотрительности, требующиеся в налоговом споре. Ничего больше налогоплательщик проверять не должен. Он не должен переживать за государство и брать от контрагента клятвенные заверения об уплате налогов, принимая на себя риски его неисправности в налоговой сфере.

— Такой стандарт будет затрагивать непосредственного контрагента налогоплательщика или всю цепочку?

— Это решение всегда ограничивалось только непосредственным контрагентом.

|| Если цепочка и анализировалась налоговыми органами, то только для того, чтобы проверить, не являются ли контрагенты второго, третьего и т.д. звена, условно говоря, одним и тем же лицом.

Таких дел было немало. Множество пересекающихся связей приводит налоговиков к суждению, что, строго говоря, это не второй, третий, четвертый, пятый контрагент, а одно и то же лицо.

— Как будет доказываться такая взаимосвязанность? Были, например, прецеденты (вспоминается дело «Королевской воды»⁵), когда внешне компании не были связаны, но суды использовали в качестве доказательств взаимосвязанности такой признак, как единая база контрагентов. Правильно ли это?

— Здесь можно вспомнить еще одно показательное дело «Интерос — Интеркрос», по фабуле аналогичное «Королевской воде», но в отличие от него рассмотренное Верховным Судом по существу⁶. Наверное, суды правильно определили зависимость через внешние признаки, свидетельствующие о переводе бизнеса на другую компанию. Никто не отказывается просто так от прекрасно работающего бизнеса.

Или возьмем дело компании «МАН»⁷, которое было связано с выводом оборотов на индивидуального предпринимателя. Разве лицо, занимающееся торговлей продуктами питания в универсаме, станет отказываться от доходов, от оборотов в миллиарды рублей, замещая их платой за аренду помещений, сдаваемых этому индивидуальному предпринимателю?

— Можно ли из этих дел вывести общий принцип, позволяющий увидеть ситуации, в которых возможно доначисление налога?

⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица».

⁵ Дело № А40-28598/2013.

⁶ Определение ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15.

⁷ Дело № А12-24270/2014.

— Нет. По большому счету все сводится к упрощениям: например, возьмем дела о переводе бизнеса и взыскании задолженности налогоплательщика с иного лица, на которое бизнес был переведен.

Когда суды видят, что передними компания-клон, которая функционирует в тех же условиях — с теми же контрагентами, на тех же фондах, с тем же трудовым персоналом, под той же вывеской на том же сайте и т.д., — то они привлекают ее к ответственности.

Можно, конечно, попробовать пойти по другому пути, с применением ст. 45 НК о привлечении к ответственности зависимых лиц. Задаться вопросом: могла ли эта компания-клон возникнуть с нуля или только при непосредственном содействии тех лиц, которые контролировали налогоплательщиков? Строго говоря, если бы мы хотели вести такой бизнес, то мы должны были бы купить ту компанию, не так ли? Мы бы ее оценили и увидели, что имущества у нее нет, но есть модель ведения бизнеса. Пришли бы к суждению, что все это стоит, допустим, 100 млн руб., и заплатили бы за долю участия, приобретая соответствующий бизнес.

Поэтому и при создании клона мы подразумеваем, что в основе имелась сделка по продаже 100%-ной доли участия. Ее цена без налоговых долгов — это те деньги, которые должно было получить контролирующее лицо, продавая компанию, и тот актив, за счет которого он бы и ответил по долгам компании.

Если же это реально была продажа в такой особой форме, то мы должны увидеть цену, которая уплачена, даже если у нас нет к этим новым владельцам никаких претензий. А если они не показывают нам, была ли эта цена уплачена (и какая это была цена), то можно вести речь об ответственности новой компании через предположение о том, что, по сути, это та же компания, поскольку безвозмездно получить такой бизнес невозможно.

Но здесь столько допущений, что они никак не укладываются в цепочку связей, обязательств. Поэтому я считаю, что тем институтом, который должен в таких случаях работать, является исключительно банкротство и привлечение к субсидиарной ответственности контролирующих лиц, а далее поиск имущества таких лиц, в том числе установление принадлежности им тех

компаний, в которые переведен бизнес, либо обстоятельств распоряжения ими в ущерб кредиторам.

— Если отойти от примера с передачей бизнеса в новую структуру, как бы Вы обозначили в общем пределы налоговой оптимизации, где грань между законными и незаконными методами?

— Это вопрос сложный в том смысле, что для установления пределов нужно понимать: злоупотребление возможно в двух формах, а возможные пути поиска критериев для этих форм различны.

Одна ситуация — злоупотребление в договорной модели. Допустим, мы договорились о поставке с отсрочкой платежа, но меняем данную договоренность, внешне оформляя ее договором комиссии. Мы — это две компании. Нам прекрасно известно содержание наших отношений, так что исполнение мы строим таким образом, чтобы по истечении года весь отгруженный товар был оплачен. Но желая отложить момент признания доходов у поставщика, мы оформляем договор комиссии, что, соответственно, дает мне как поставщику возможность отражать доход для целей налогообложения не в момент отгрузки товара, а позднее, когда передо мной мой контрагент отчитается, что он реализовал этот товар, и перечислит мне доход. Но если мы знали, что у нас одни отношения, а придавали им видимость других, — мы злоупотребили.

Вторая ситуация с аналогичным примером — мы договариваемся, как нам выстроить дилерскую сеть. Деловая цель формирования рынка сбыта с привлечением партнеров может быть достигнута с использованием двух указанных договорных моделей, которые с экономической точки зрения похожи тем, что обе предполагают отсрочку платежа. И никто не может нас укорить в том, что мы избрали модель договора комиссии, если мы действительно об этом договорились. Но, сделав этот выбор, мы уже не можем исказить его, придавая ему иную форму исключительно с целью налоговой выгоды.

Или вот еще один пример. Предположим, у меня есть потребность в дополнительном финансировании, потому что я хочу купить новое оборудование. Вот моя деловая цель, и понятно, что привлекать это финансирование я могу разными способами: взять кредит в банке, договориться с поставщиком об отсрочке оплаты, заключить договор лизинга или даже возвратного



лизинга и т.д. А, может быть, я даже не стану привлекать финансирование, а возьму необходимое мне оборудование в аренду с правом выкупа. Мне доступны разные возможности, влекущие разные налоговые последствия, и у лизинга, например, они вообще шикарные — ускоренная амортизация и пр. И если я решил использовать модель лизинга, мне никто не может сказать: «Ты злоупотребляешь, ты хотел быстрее списать стоимость приобретаемого актива на расходы».

— То есть, делая выбор, я могу учитывать и налоговые соображения?

— Да, можете, и будете правы. На самом деле критерий нередко вырабатывается не в самом налоговом праве. Например, сейчас очень часто обсуждается вопрос о том, что при внутрикорпоративных займах заемщику отказывают в учете расходов — если, предположим, заимодавцем является материнская компания, а заемщиком — дочерняя. Последней начисляют проценты, но не выплачивают их в течение длительного периода времени. При этом метод начисления позволяет уменьшать налоговую базу. Налоговые органы, в общем-то правомерно, говорят: у вас очень странные отношения, вы их оформили внешне как заимствование, но займы предполагают возможность их обслуживания. А если этого не происходит, значит, у вас здесь не заимствование, а вклад в капитал дочернего общества, и проценты начисляться не должны. Поэтому мы их в расходах учитывать не будем.

Когда я работал в Высшем Арбитражном Суде, мне нравилось искать решение таких задач. Я понимал, что нужные решения лежат не в сфере налогообложения. Любой налоговый спор, связанный с получением необоснованного налогового результата посредством злоупотребления формой, сначала оценивался через гражданско-правовые стандарты. Потому что это по большому счету — обвинение в притворных или мнимых сделках.

— Возможно ли признать налоговую оптимизацию незаконной, если нет притворности и мнимости в оформлении договорных отношений с контрагентами?

— Думаю, что да. Доктрина приоритета экономического существа над формой впервые прозвучала в 2006 г. и с тех пор развивалась применительно к оценке договорных связей. Но вторая форма злоупотребления —

злоупотребление конструкцией юридического лица — связана немного с другим. Это тот случай, когда мы без экономической потребности создаем некое количество субъектов, будь то общества или индивидуальные предприниматели, в расчете только на налоговое послабление, т.е. так называемое дробление бизнеса.

Давайте решим налоговую задачу. При каких условиях мы проигнорируем существование юридического лица? Предположим, мы видим некую группу лиц, например 10 компаний, связанных общим экономическим интересом, контролируемых одними и теми же лицами. Если между ними будет такая связь и интеграция, которая не позволит позиционировать их как субъектов, ведущих деятельность в своем интересе, отличном от группы, то ни одна из входящих в группу компаний, сколь бы маленькой она ни была по своим внешним параметрам, не сможет применять специальные налоговые режимы. Просто потому, что все 10 компаний представляют в этой коллаборации единый субъект крупного бизнеса, которому указанные преференциальные налоговые режимы уже не должны быть доступны.

— А в других странах эта проблема решена? Или тут невозможно ориентироваться на чужой опыт?

— Наверное, в силу общемировой интеграции экономик говорить о том, что мы будем вырабатывать только свои правила, не приходится. Мне кажется, здесь можно было бы действовать через триаду «активы, функции, риски». Понятно, что мы можем выстраивать некую коллаборацию из различных юридических лиц, руководствуясь бизнес-мотивами. Если взять названную мной триаду как критерий, то мы увидим самостоятельного субъекта тогда, когда он обладает обособленным имуществом для выполнения своих функций и его ответственность перед кредиторами будет ограничена только этим имуществом. Но здесь все должно быть сбалансированно: не стоит искажать триаду, например, передавая компании меньше активов, чем нужно, или оставляя за ней прибыль, несопоставимую с теми функциями, которые она выполняет.

— Вы упоминали про субсидиарную ответственность контролирующих лиц. Сейчас этот институт развивается. Расширен перечень тех, кто может быть привлечен к ответственности. В него включили и членов совета директоров, и бухгалтеров. Как

Вы считаете, до какого предела такое расширение будет разумным?

— Если лицо причастно к обсуждению и совершению сделки, направленной на вывод активов, почему оно не должно привлекаться к ответственности? Допустим, юрист под видом благого начинания — разработки схемы защиты активов — выполняет задание по выводу этих активов в ущерб кредиторам. Разве он, будучи профессионалом в своей сфере и зная законы, может не понимать, что он становится соучастником правонарушения? Конечно, нет. А значит, он тоже должен нести ответственность. Другое дело, что ее размер надо дифференцировать, учитывать степень участия. Да, он разрабатывал эту схему, давал рекомендации и советы, но решение-то — совершать или не совершать такую сделку — в итоге оставалось не за ним, а за директором. А то и за контролирующим участником. Поэтому вовсе исключать ответственность соисполнителя нельзя, но и делать ее чрезмерной тоже не стоит.

— Такой подход, если воспринимать его формально, может быть очень опасным и привести, например, к привлечению к ответственности лиц, которые не принимают решений, не являются конечными бенефициарами этого решения.

— Логика норм Закона о банкротстве⁸ не ограничивает круг ответственных лиц только теми, кто принимал участие в совершении нарушения и/или извлек из него выгоду. Она относит к ним и тех, кто содействовал. Номинальный директор несет ответственность — и пусть он поставлен директором для отвода глаз, он все равно способствовал нарушению. Бухгалтер тоже отвечает, например за несохранность документов. Но ведь есть и возможность избежать этой ответственности: активно содействуя кредиторам в восстановлении документации, раскрывая информацию о ее содержании, представляя доказательства, позволяющие оспорить сделки...

У меня складывается ощущение, что законодатель сейчас специально избрал несколько чрезмерную степень карательности — для того, чтобы побудить соисполнителя раскрывать информацию, без которой защита интересов кредиторов невозможна.

⁸ Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

— Кажется, Конституционный Суд поддерживает эту тенденцию. Достаточно вспомнить дело Ахмадеевой⁹. Как Вы отнеслись к перенесению налоговых обязательств в категорию убытков?

— Мне кажется, что в гражданском праве конструкция вторжения в чужое обязательственное правоотношение только завоевывает свое место. Но насколько об этой категории можно говорить в отношении вмешательства в публичное обязательство? Если есть вмешательство, то любое правоотношение, возникающее вследствие этого вмешательства, какой бы ни был его предмет, является гражданско-правовым?

Конституционный Суд пытался, на мой взгляд, уйти от этого сложного вопроса. Но мне ближе позиция, что гражданско-правовые отношения возникают только между сторонами в связи с их участием в гражданском обороте или в связи с тем, что умаляется наличествующее благо. То есть если погибло имущество, виновник будет отвечать за ущерб, возникший в результате уничтожения этого имущества. Но на каких условиях неисполнение гражданско-правового договора со стороны организации влечет ответственность ее руководителя как лица, вмешавшегося в это обязательство? В чем было его вмешательство? В том, что он не принял необходимых мер для исполнения обязательства, хотя возможность для этого у него была?

— Гражданскому праву, по-моему, вообще неизвестны ситуации, когда руководитель привлекался бы к ответственности кредитором его компании за то, что компания не исполнила обязательство. За исключением банкротства.

— Это еще одна причина, по которой сложно назвать ответственность третьих лиц по налоговым долгам компании гражданско-правовой ответственностью. Если мы квалифицировали ответственность как гражданско-правовую, то в полной мере должны срабатывать

⁹ Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева».



условия ее применения. Но если количество исключений таково, что применение гражданско-правовой ответственности по этим исключениям становится затруднительным, то мы уже делаем вывод об ином характере ответственности. Если правила определения размера взыскания с должностных лиц компании, совершивших налоговое преступление, соответствуют условиям назначения уголовного наказания (возможность снижения в зависимости от имущественного положения привлекаемого к ответственности лица, учет характера уголовного наказания, степени участия лица в совершении преступления), то, значит, перед нами уголовная ответственность.

Конституционный Суд ограничивает применение ответственности руководителя, говоря о том, что такой должник отвечает только лишь при ликвидации общества и отсутствии имущества у контролировавших должника лиц, ответивших в порядке субсидиарной ответственности по банкротным основаниям. Он также ставит размер ответственности в зависимость от имущественного положения потерпевшего. Иными словами, он ограничивает применение размера ответственности, следуя по пути соразмерности. И в итоге повторяет правила назначения уголовного наказания — откройте ст. 60 УК.

— Получается, уголовный штраф в пользу налоговой?

— Да, можно так сказать. Допустимо ведь определять ответственность не по тому, в каком кодексе она прописана, а по ее существу? Это существо может быть настолько карательно, что поставит виновника на грань нечеловеческого существования. Сейчас личное банкротство не освобождает от таких долгов, и они ложатся на семью должника. Мне кажется, нужно было обсуждать уголовное наказание. Превенция была бы достигнута соразмерным штрафом, нежели теми решениями, которые мы получили.

— Смогут ли суды применять эту позицию Конституционного Суда при привлечении руководителей к субсидиарной ответственности по требованию налоговой в случаях, не связанных с совершением преступления?

— Думаю, что логика защиты в части уменьшения размера ответственности в делах о банкротстве будет

несколько иная. Законом установлен максимальный предел ответственности, а ее размер в конкретном случае должен определяться с учетом степени участия лица в доведении компании до банкротства, его активности в устранении последствий нарушений. К чему приводит налоговое нарушение? Строго говоря, к экономии средств, которые остались в бизнесе. Но ведь банкротство могло наступить по иным экономическим критериям, связанным с дефолтом контрагентов, рыночной конъюнктурой и т.д. Да, недоимка по налогам есть, но компания стала банкротом не из-за неисполнения своих налоговых обязательств. Они могли бы быть исполнены, если бы не внешние экономические причины, вызвавшие банкротство. И в такой ситуации, наверное, субсидиарной ответственности по банкротным основаниям по общему правилу не возникнет. Хотя и из данного утверждения может быть сделано исключение для случая, когда должник выстраивает свой бизнес таким образом, что он рентабелен лишь при сокрытии налоговых обязательств. Объем сокрытых налоговых обязательств таков, что их выявление и ввергло компанию в банкротство.

Могут быть и другие обстоятельства. Предположим, налоговый долг возник не в результате сокрытия операций, а в связи с неверным пониманием нормы права. А практика сложилась или изменилась не в пользу налогоплательщика. Тогда в самом налоговом правонарушении мы можем найти некие извинительные обстоятельства, которые не свидетельствуют о заведомой ложности сведений, включаемых в декларацию, и эти обстоятельства тоже должны учитываться для определения размера ответственности.

— Но на практике мы видим, что налоговые органы, а иногда и суды подходят к решению этого вопроса достаточно формально. Ярким примером является дело «ВЭБ-лизинга»¹⁰.

— Безусловно. Но я рассуждаю в своей картине мира, которая основывается на экономическом анализе, сущностной оценке, важности разбирательства по налоговому спору. А если суд не даст оценки доводам налогоплательщика, переписав в описательной части доводы инспекции (а они, как мы знаем, зачастую носят обвинительный уклон, излагаемый в риторике

¹⁰ Дело № А40-93786/2017.

следственных органов: «знал», «должен был знать», «не мог не знать», «создал группу», «целенаправленно стремился» и т.д.) и признав ее решение законным, то налогоплательщик и, как следствие, руководитель будут страдать. После прочтения такого судебного акта будет складываться впечатление, что налогоплательщик виновен в налоговом мошенничестве, хотя в действительности ему в упрек может быть поставлено только не проявление коммерческой осмотрительности при заключении сделок с неисправными в налоговой сфере контрагентами либо — и это более вероятно, если речь идет о крупной компании, — то, что руководитель не организовал должный контроль за заключением договоров теми сотрудниками, кому это поручено.

Если налогоплательщик проигрывает спор по причине коммерческой неосмотрительности, то это непременно нужно отразить в судебном решении.

— Что должно измениться, чтобы суды стали учитывать эти нюансы? Ведь сейчас статистика далеко не в пользу налогоплательщиков. Около 85% решений выносятся в пользу налоговых органов. Может, как раз решение Верховного Суда по делу «ВЭБ-лизинга» говорит об изменении этой тенденции?

— Трудно сказать, изменится ли вектор практики, ведь нет же какого-то центра принятия решения или явного лица, которое предопределяет такой вектор. Да, есть высокий процент решений в пользу налогового органа, но сама по себе цифра еще не говорит ни о динамике, ни о карательном отношении со стороны судов. Чтобы оценить это отношение, нужно, наверное, для начала вывести за скобки все дела с фирмами-однодневками, потому что они очень токсичны и не позволяют получить реальное представление о налоговой практике. Те, кто сейчас ссылается на практику судов начала 2000-х гг., когда решений в пользу налогоплательщика было более 70%, как правило, не принимают во внимание, что эта статистика формировалась без учета таких токсичных дел. Они появились где-то с 2006 г., и если их сейчас исключить из анализа, то вполне вероятно, что тот вектор, который задает Вер-

ховный Суд, и дело «ВЭБ-лизинга» тому пример, будет восприниматься как вектор на защиту субъектов, ведущих реальную деятельность, составляющих основу экономики.

Вообще практика Верховного Суда этого года демонстрирует обращение к принципам налогообложения. К примеру, не раз упоминалась ст. 3 НК, которая закрепляет принцип экономической обоснованности. Это хорошая и важная тенденция.

— Кстати, в СМИ прошла информация о новых разъяснениях ФНС, в которых регулятор ставит инспекциям в укор формальный подход при принятии решений о привлечении к ответственности. Это связано с появлением ст. 54.1 НК, о которой мы говорили в начале интервью.

— Когда мы обсуждали применение ст. 54.1 НК с некоторыми коллегами из ФНС, то я говорил о том, что не стоит якобы за ненадобностью выкидывать алгоритмы, которые вырабатывали суды. Все равно придется к ним прибегать, потому что при формальном подходе право на судебную защиту существенно ограничивается, а то и нарушается. А если идти по формальному пути, ограничивая право на защиту, на возражения, то можно в недалеком будущем лишиться того экономического базиса, который дает налоги и обеспечивает нам рабочие места.

ФНС это понимает. Она имеет возможность обрабатывать большие массивы данных из первичной документации, а если ей еще будет доступна информация о движении средств в банках, то перед ней откроется полная картина движения товаров и денег. Машинные алгоритмы, обработав массивы данных, дают формальный результат. И этот результат должен быть оценен через сущностный подход, через призму оценки обстоятельств каждого конкретного спора.

Если риски становятся чрезмерными, а право на защиту в условиях формального применения сводится к нулю и на горизонте появляется призрак уголовного преследования, то зачем мне заниматься бизнесом? Это риторический вопрос.