

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

ПРЕСЛЕДОВАНИЕ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В РАМКАХ ДОКТРИНЫ ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ

Недавнее *постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*, несомненно, окажет очень большое влияние на судебную практику по налоговым спорам. Думается также, что оно, если и не прекратит споры по поводу обоснованности использования понятия «недобросовестный налогоплательщик», то, во всяком случае, значительно снизит их накал (как отмечает (Гусева, 2006, с. 355), «пожалуй, ни одно печатное издание не осталось в стороне от активно обсуждаемой в последнее время проблемы — установления добросовестности и недобросовестности налогоплательщика»). Ибо перенос в налоговых спорах акцента с недобросовестности налогоплательщика на необоснованность его налоговой выгоды, а именно это будет первоочередным следствием постановления Пленума ВАС РФ, ведет, с одной стороны, к тому, что налогоплательщику для выигрыша налогового спора в суде достаточно показать несостоятельность доказательств, приводимых налоговым органом в качестве свидетельств необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика. Тем самым фактически снимается и обвинение в недобросовестности. Что же касается компенсации ущерба деловой репутации юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю и (или) морального вреда налогоплательщику-гражданину или руководителю юридического лица, причиненного обвинением в недобросовестности его как налогоплательщика или как руководителя организации-налогоплательщика, то в настоящее время она практически нереальна, хотя первая, пока безуспешная, попытка в этом направлении уже сделана индивидуальным предпринимателем из Чувашии (ФНС..., 2007).

С другой стороны, перенос акцента с недобросовестности налогоплательщика на необоснованность его налоговой выгоды ведет к тому, что и налоговому органу для выигрыша спора достаточно доказать необоснованное получение налоговой выгоды (как образно замечено (Кунин, 2006), «если раньше суды определяли, есть ли у налогоплательщика «совесть», то теперь, видимо, станут определять, есть ли у него «разум»). Обвинение налогоплательщика в недобросовестности при этом не востребуется по сути, т. к. признание факта необоснованного получения налоговой выгоды уже само по себе указывает на определенную недобросовестность лица, эту выгоду получившего. Вместе с тем термин «недобросовестный налогоплательщик» вряд ли исчезнет (а если исчезнет, то не в ближайшем будущем) из лексикона представителей налоговых органов в суде, поскольку обвинение в недобросовестности, неся несомненный психоэмоциональный заряд,

может повлиять в нужном налоговому органу направлении на формирование убеждений суда, оценивающего *п. 1 ст. 71 АПК РФ* и *п. 1 ст. 67 ГПК РФ* доказательства по своему внутреннему убеждению, хотя и основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Жизнестойкости термина «недобросовестный налогоплательщик» и оправданию его применения налоговыми органами будут способствовать и уже принятые акты Конституционного Суда, в которых этот термин используется: *определения от 18.01.2005 № 36-О, от 08.04.2004 № 168-О, от 22.01.2004 № 41-О, от 25.07.2001 № 138-О*, а также его же акты, в которых используется термин «добросовестный налогоплательщик»: *постановления от 28.10.1999 № 14-П и от 12.10.1998 № 24-П; определения от 27.12.2005 № 503-О, от 16.10.2003 № 329-О, от 14.05.2002 № 108-О, от 10.01.2002 № 4-О, от 25.07.2001 № 138-О, от 04.12.2000 № 243-О, от 01.07.1999 № 97-О*; вместе эти термины используются в *Определении от 18.01.2005 № 36-О*.

И хотя, как указал в своем особом мнении по делу о проверке конституционности положений ст. 113 НК РФ (*Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П*) судья Конституционного Суда А. Л. Кононов, Конституционный Суд в *Определении от 18.01.2005 № 36-О* «категорически отверг универсализацию употребления понятия «недобросовестный налогоплательщик»» (в *Определении от 18.01.2005 № 36-О* указано на недопустимость осуществленной Арбитражным судом города Москвы универсализации выводов, содержащихся в *Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О*), налоговые органы в спорах с налогоплательщиками эту универсализацию практиковали широко.

Например, ИПС «Кодекс» за 2001—2006 г. содержит 457 постановлений Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа, в которых используется словосочетание «недобросовестный налогоплательщик». И это при том, что в Налоговом кодексе понятие добросовестности или недобросовестности не используется. Для сравнения: постановлений этого же суда, в которых используется слово «недобросовестный» (и производные от него), но не в связи с налогоплательщиком, вдвое меньше: 201 за тот же период.

Всего же, по данным из ИПС «Кодекс» за период с 1998 по 2006 г., все 10 федеральных арбитражных судов России в совокупности вынесли 9913 кассационных постановлений, в которых содержится сочетание слова «налогоплатель-

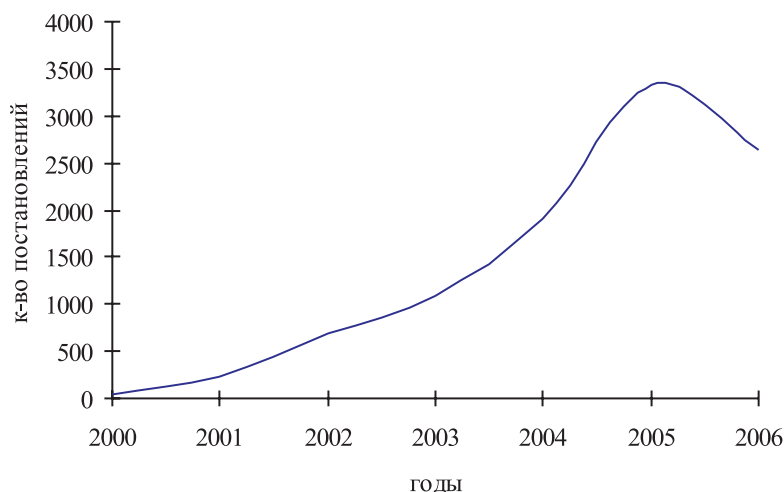


Рис. 1. Распределение по годам количества кассационных постановлений, содержащих сочетание «налогоплательщик» + «недобросовестный»

щик» со словом, начинающимся с «недобросовестн». Их распределение за период 2000—2006 гг. показано на рисунок (снижение в 2006 г. предположительно объясняется, в первую очередь, неполнотой данных за этот год).

По десяти федеральным арбитражным судам эти же постановления за период 1998—2006 гг. распределяются следующим образом. Первые три места занимают ФАС Московского округа (2510 постановлений), ФАС Северо-Западного округа (2478 постановлений) и ФАС Уральского округа (1527 постановлений). Замыкают список ФАС Западно-Сибирского округа (420 постановлений), ФАС Волго-Вятского округа (305 постановлений) и ФАС Дальневосточного округа (147 постановлений).

Анализ судебной практики по налоговым спорам в целом по России показывает, что если налоговики и проигрывают спор, в котором ссылаются на недобросовестное налоговое поведение налогоплательщика, то обычно это происходит вовсе не потому, что суд счел неприемлемым использование понятия «недобросовестный» в налоговом споре; просто налоговикам не удалось доказать то, на что они ссылались, утверждая о недобросовестности.

Вышеотмеченная универсализация привела к тому, что «налоговые органы получили возможность наказания налогоплательщиков за деяния, не нарушающие норм объективного права и, следовательно, не составляющие правонарушений. Само по себе недобросовестное поведение стало трактоваться налоговыми органами как самостоятельное налоговое правонарушение — неправомерное вредоносное действие» (Белов, 2006, с. 27).

Поскольку последние два года правоприменительная практика с использованием расплывчатого и неопределенного понятия «недобросовестный налогоплательщик» подвергалась довольно ожесточенной критике со стороны юридической общественности (самый лучший критический анализ проблемы дан (Белов, 2006), Высший Арбитражный Суд РФ сделал прошлой осенью попытку выработать рекомендации, ориентирующие суды в отношении признания тех или иных фактов в качестве свидетельств налоговой недобросовестности налогоплательщика. Попытка оказалась неудачной, и соответствующий документ так и не появился.

Такой результат неудивителен, ибо, как показывает история, попытки введения (хотя бы и не законодательным путем) в правоприменительную практику норм или нормоподобных конструкций, использующих категории морали, не приводят к повышению моральности общества и, более того, могут способствовать распространению аморального поведения (через рост коррупции правоприменителей и т. д.). Это достаточно известное положение; например, еще Гегель указывал: «...Государству не пристало издавать законы о том, что граждане его должны быть моральными, подобные законы были бы смехотворны и противоречивы» (Гегель, 1970, с. 128); «В древних законодательствах часто встречаются заповеди морали, однако в качестве положительных законов они были бы лишь законами тирании» (Приложение..., 1990, с. 445).

Поэтому представляется, что смена критерия (добросовестный/недобросовестный налогоплательщик и обоснованная/необоснованная налоговая выгода), которым суд оперирует при разрешении налогового спора, в целом будет способствовать повышению объективности судебных решений и реализации в судебной практике конституционного положения о равенстве всех перед законом и судом (*ч. 1 ст. 19 Конституции РФ*).

Очевидно, что основная трудность применения критерия налоговой выгоды обусловлена трудностью оценки степени обоснованности получения этой выгоды, на что косвенно указывает уже само название *постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53*.

Под налоговой выгодой в этом постановлении понимается «уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низ-

кой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета» (уязвимость этого определения для критики очевидна). Указывается, что «представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы».

Автор (Брызгалин, 2006), конечно, прав, считая, что перечень выгод, получение которых может быть признано необоснованным, необходимо, во избежание его неоправданного и произвольного расширения судами или налоговыми органами, рассматривать как исчерпывающий, т. е. не подлежащий расширительному толкованию. Однако вряд ли так будут считать налоговые органы.

В рассматриваемом постановлении Пленума ВАС РФ указано также, что «судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики», в связи с чем предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом (результатом, а не целью!) получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в его налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Заметим, что еще ранее Конституционный Суд РФ в своих *определениях от 18.01.2005 № 36-О, от 04.12.2003 № 442-О, от 04.12.2003 № 441-О, от 16.10.2003 № 329-О, от 25.07.2001 № 138-О* указывал, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Однако, Конституционный Суд указал (в первом же по времени из этих определений) и правовую норму, на которой он основал свой вывод, — п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах надлежит толковать в пользу налогоплательщика. Из этого ясно, что речь здесь идет о презумпции добросовестности налогоплательщика исключительно в сфере публично-правовых — налоговых — отношений.

В отличие от этого указание Пленума ВАС РФ на презумпцию добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики несколько двусмысленно, ибо допускает толкование как в том смысле, что речь идет о презумпции добросовестности в сфере налоговых правоотношений налогоплательщиков и иных субъектов экономических правоотношений, так и в том, что речь идет о презумпции добросовестности субъектов правоотношений (в том числе налогоплательщиков) в сфере экономики вообще, когда возникновение у этих субъектов налоговых обязанностей является лишь побочным эффектом их экономических правоотношений (применительно ко второму варианту толкования уместно здесь назвать в качестве примера п. 1 ст. 40 НК РФ, согласно которому, если иное не предусмотрено ст. 40 НК РФ, то для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, и пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен).

Думается все же, что правильным является первый вариант толкования, т.к. о презумпции добросовестности в *постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53* говорится в свете того, что из нее исходит судебная практика разрешения налоговых споров, а в ее рамках не возникает вопрос о применении п. 2 ст. 6, п. 3 ст. 10, п. 3 ст. 53, абз. 2 п. 1 ст. 220, абз. 2 п. 2 ст. 223, абз. 1 п. 1 ст. 234, ст. 302, 303, п. 3 ст. 602, ч. 2 ст. 662 (выборка (Белов, 2006, с. 2)) для презюмирования налоговой добросовестности участников гражданского оборота, хотя бы по причине содержащегося в п. 3 ст. 2 ГК РФ запрета на применение гражданского законодательства к налоговым отношениям, если иное не предусмотрено законодательством.

Очевидно, что налогоплательщику было бы желательно получить простой и ясный критерий различения обоснованной и необоснованной налоговых выгод, в противном случае злоупотребления чиновников в принципе не исключаемы. Но также очевидно, что сформулировать такой критерий на все случаи налоговой жизни невозможно; возможно лишь указать ориентиры, руководствуясь которыми следует отличать обоснованную налоговую выгоду от необоснованной.

Именно это и сделано в *постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53*, где названы лишь отдельные случаи, когда налоговая выгода может быть признана необоснованной или не может быть признана обоснованной.

Например, налоговая выгода может быть признана необоснованной, «если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)».

И, как указано в постановлении Пленума ВАС РФ, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (определение предпринимательской деятельности дано в *абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ*), — требование доктрины деловой цели. Постановление требует, чтобы установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществлялось с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели и поэтому если суд установит, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то в признании обоснованности ее получения суд может отказать.

Примером применения изложенной здесь правовой позиции Пленума ВАС РФ является *постановление ФАС Уральского округа от 30.11.2006 по делу № Ф09—230/06-С7*. Суть дела в следующем. ОАО «Судостроительный завод «Кама»» создало (как единственный участник) несколько обществ с ограниченной ответственностью, оплатив их уставной капитал имуществом (по-видимому, построенными судами), а после регистрации этих обществ продало долю в них другим лицам, — популярная схема ухода от НДС при продаже дорогого имущества. Суды первой и второй инстанций установили, что целью создания обществ была дальнейшая передача доли в уставном капитале иным лицам и что, поскольку созданные общества не осуществляли реальной хозяйственной деятельности до продажи налогоплательщиком своей доли в уставном капитале, иная экономическая цель, кроме получения дохода от налоговой выгоды, у него отсутствовала. В результате все три судебных инстанции (последняя со ссылкой на *постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53*) приняли сторону налоговой инспекции, которая одного только НДС начислила на сумму 3,5 млн. рублей.

Описанная здесь схема действий налогоплательщика многие годы была популярной схемой ухода от уплаты НДС при купле-продаже дорогостоящих объектов (для дешевых объектов велики затраты по реализации схемы), основанной на положениях *пп. 4 п. 3 ст. 39 и п. 2 ст. 146 НК РФ*, согласно которым вклад в уставный капитал хозяйственного общества не признается реализацией товаров, работ или услуг, и *пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ*, согласно которому не подлежит налогообложению реализация, а также передача на территории РФ доли в уставном капитале организации (один из вариантов этой схемы описан (Джаарбеков, 2005, с. 622—624)). В подобных случаях невольно вспоминаются слова юриста античного Рима Павла: «Поступает против закона тот, кто совершает запрещенное законом; поступает в обход закона тот, кто, сохраняя слова закона, обходит его смысл»

(Дигесты..., 1997, с. 168). Впрочем, можно вспомнить и более позднее — высказанное министром финансов РФ А. Л. Кудриным в беседе с журналистами (Налогоплательщик..., 2005): «Сегодня сложилось мнение, что если уходить от налогов честно, с использованием лазеек в законодательстве, то это правильный уход от налогов. Такого честного ухода от налогов быть не может».

Проверку на соответствие требованиям доктрины деловой цели вышеописанная схема обхода закона не выдержала. И хотя в России нет прецедентного права, однако, учитывая, что, во-первых, ФНС России систематически обобщает и распространяет успешный опыт своих территориальных подразделений, а во-вторых, компьютеризацию судов, позволяющую судьям быть в курсе последних решений своих коллег, можно с высокой долей уверенности полагать, что уральские арбитражные суды, опираясь на доктрину деловой цели, похоронили эту схему, по крайней мере, в ее вышеописанном простейшем варианте, и потому некоторый оптимизм, высказанный (Бушуева, 2007) в отношении описанной схемы, представляется неоправданным.

Но также с высокой долей уверенности можно предполагать, что сотрудники налоговых органов будут стремиться всячески ограничить и сузить содержания понятий «деловая цель», «разумные экономические или иные причины», «экономический эффект», «реальная предпринимательская или иная экономическая деятельность» и толковать их только с точки зрения получения/неполучения налогоплательщиком прибыли в проверяемом налоговом (отчетном) периоде. Основанием для такого предположения является уже сложившаяся практика толкования налоговыми органами понятия «экономически оправданные затраты» (абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ) при налоговых проверках по налогу на прибыль организаций, в том числе отраженная в вынесенных по проигранным налоговыми органами спорам постановлении Президиума ВАС РФ от 19.04.2005 № 13591/04 и постановлениях федеральных арбитражных судов: ФАС Волго-Вятского округа от 30.11.2006 по делу № А28—2017/2006—36/15, от 29.11.2006 по делу № А82—8121/2005—28, от 28.11.2006 по делу № А29—2396/2006а, от 04.10.2006 по делу № А38—635—4/178—2006, от 11.09.2006 по делу № А29—10809/2005а, от 11.09.2006 по делу № А43—42721/2005—36—1233, от 28.08.2006 по делу № А29—8205/2005а; ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.08.2006 по делу № А33—22126/2005-Ф02—3839/06-С1, от 13.04.2006 по делу № А19—10815/05—44—41-Ф02—1572/06-С1, от 12.04.2006 по делу № А19—20518/05—43-Ф02—1487/06-С1, от 16.03.2006 по делу № А19—11764/05—15-Ф02—984/06-С1; ФАС Дальневосточного округа от 26.07.2006 по делу № Ф03-А73/06—2/2353; ФАС Западно-Сибирского округа от 15.08.2006 по делу № Ф04—2940/2006(24050-А45—19), от 28.06.2006 по делу № Ф04—3818/2006 (23936-А27—37); ФАС Московского округа от 17.07.2006 по делу № КА-А40/6455—06, от 06.06.2006 по делу № КА-А40/4929—06; ФАС Поволжского округа от 06.10.2006 по делу № А55—37259/2005, от 01.08.2006 по делу № А65—33112/2005-СА1—19, от 12.04.2006 по делу № А55—13857/2005—34, от 17.03.2006 по делу № А12—17475/05-С10, от 08.02.2006 по делу № А12—18671/05-С10, от 07.02.2006 по делу № А57—24694/04—35; ФАС Северо-Западного округа от 08.11.2006 ПО ДЕЛУ № А05—15946/2005, от 24.10.2006 по делу № А56—41819/2005, от 19.10.2006 по делу № А52—1086/2006/2, от 18.10.2006 по делу № А05—4465/2006—18, от 12.10.2006 по делу № А21—9669/2005, от 29.09.2006 по делу № А56—2967/2005, от 11.09.2006 по делу № А42—5867/2005, от 11.09.2006 по делу № А56—34421/2005, от 25.08.2006 по делу № А52—497/2006/2; ФАС Уральского округа от 27.09.2006 по делу № Ф09—8649/06-С7, от 05.06.2006 по делу № Ф09—4547/06-С7, от 02.02.2006 по делу № Ф09—39/06-С7 (произвольная выборка за 2006 год).

Впрочем, начало судебной практики с применением постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 в целом складывается в пользу налогоплательщиков (Соколова, 2007).

Доктрина деловой цели (The business purpose doctrine) популярна и широко применяется во многих развитых странах. Например, п. 13 *Директивы Совета Европейского союза 2005/19/ЕС от 17.02.2005, вносящей изменения в Директиву 90/434/ЕЕС 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов» (Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States)*, предусматривает (Захаров, 2006, с. 34—35), что «государство-член может отказать в применении или лишить всех или некоторых преимуществ ... в случае, когда слияние, разделение, частичное разделение, передача активов, обмен акциями или перенос зарегистрированного офиса ... имеет в качестве своей основной цели или в качестве одной из своих основных целей избежание или уклонение от налогообложения; то обстоятельство, что одна из операций ... проводится не по обоснованным коммерческим причинам, таким как реструктуризация или рационализация деятельности компаний, участвующих в операции, может устанавливать презумпцию, согласно которой (совершенная) операция в качестве своей основной цели или в качестве одной из своих основных целей имеет избежание или уклонение от налогообложения...» (на это положение дана ссылка в *письме Секретариата Конституционного Суда РФ от 11.10.2004*), а п. 2 ст. 5 *Директивы Совета Европейского союза 2003/49/ЕС от 03.06.2003 «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов» (Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States)*, предусматривает (Захаров, 2006, с. 106), что «государство-член в случае заключения сделок, основной целью которых или одной из целей которых являются избежание, уклонение от налогообложения или нарушение налогового законодательства, вправе не распространять действие преимущества положений настоящей Директивы или отказать в ее применении».

Соответствующие по смыслу положения предусмотрены и в национальных налоговых законодательствах европейских стран (Аронов, Кашин, 2004; Гусева, 2006). Согласно, например, шведскому *Акту об уклонении от налогов* (1980 г.) сделка может быть расценена как метод уклонения от налогов, если ее результатом стала существенная налоговая льгота, ее главным мотивом являются налоговые соображения, сама сделка противоречит духу и(или) целям закона (Аронов, Кашин, 2004, с. 533). Недавно Суд ЕС принял решение (по делу «Халифакс» от 21.02.2006), где указал, что принцип запрета злоупотребления правом применим и в отношении НДС и что «нормы права не могут расширительно толковаться для оправдания мошеннических действий субъектов экономической деятельности и операций, проводимых с единственной целью незаконного получения налоговых преимуществ» (Пепеляев, 2006); этот же суд в одном из дел указал, что «отсутствие у сделки разумной деловой цели может быть причиной отказа в вычете НДС (Европейский..., 2006). В США (Бернам, 2006, с. 988) «операции, которые мотивированы исключительно налоговыми соображениями, должны игнорироваться. Требование существования предпринимательской цели является установившимся принципом налогового права. Он закреплен в нескольких нормах нормативных актов министерства финансов». Впрочем, практика по доктрине деловой цели отличается сложностью и неоднородностью; сравнительно недавно, например, Верховный суд Канады счел, что «структурирование сделок в целях легальной минимизации налогов не является нарушением закона» (Верховный суд...).

Указывая в *постановлении от 12.10.2006 № 53*, что «налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельно-

сти», Пленум ВАС РФ оговорил, что «при этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной». Последняя формулировка неудачна (если не сказать, корява), однако из нее следует, что выбор налогоплательщиком таких операций, которые являются для него наиболее выгодными в налоговом отношении, сам по себе не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если операции выбраны из числа предусмотренных или не запрещенных законом. Собственно говоря, это положение официально налоговиками обычно не подвергается сомнению, однако на практике нередко лишь в банальных ситуациях (переход на упрощенную систему налогообложения и т. п.) выгодный налогоплательщику выбор не подвергается сомнению при выездной налоговой проверке.

Поэтому соответствующее указание в постановлении Пленума ВАС РФ, безусловно, будет полезно налогоплательщикам. Так же, как и содержащееся в этом же постановлении указание на то, что «обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от эффективности использования капитала». Последнее, в частности, означает, что формально определенное отсутствие выгоды от сделки еще не повод подозревать налогоплательщика в пренебрежении фискальными интересами общества и государства и необоснованном стремлении получить налоговую выгоду.

То, что такие подозрения и основанные на них отказы в праве на применение налоговой выгоды имеют место в судебной практике, иллюстрирует вынесенное в пользу налогоплательщика *постановление Президиума ВАС РФ от 28.02.2006 № 12669/05*, который отменил *решение Арбитражного суда города Москвы от 16.03.2005*, *постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.05.2005* и *постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.08.2005 по делу № А40—3898/05—118—48*, установив, что выводы этих судов об отсутствии разумной хозяйственной цели заключенных хозяйственным обществом-экспортером сделок и обеспечении им прибыльности своей деятельности исключительно за счет возмещения НДС из федерального бюджета основаны на расчете прибыли исходя из общего размера суммы, уплаченной за товар при приобретении у российского поставщика, вне зависимости от того, из каких составляющих (собственно цена плюс НДС) складывается эта сумма (поскольку, как сочли суды, предполагаемая выгода от сделки по перепродаже товаров отсутствовала, оснований для признания заявителя добросовестным налогоплательщиком нет), и указав, что факт реализации товара на экспорт по цене ниже цены приобретения товара у российского поставщика, включающей НДС, сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика и рассматриваться в качестве объективного признака недобросовестности, и что, кроме того, этот факт не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных налогоплательщиком сделок, поскольку при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению НДС, уплаченный обществом поставщику.

Пример решения, вынесенного в пользу налогового органа, проигравшего в первой и третьей судебных инстанциях, — *постановление Президиума ВАС РФ от 26.11.2006 № 9687/06*, где сделан вывод, что «ОАО создало цепочку операций по перепродаже сырья для искусственного удорожания товара с целью дальнейшего неправомерного изъятия средств из федерального бюджета. Соответственно, оно получило необоснованную налоговую выгоду» (Необоснованная..., 2007).

Что же касается упомянутых в *постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53* заемных средств (см. выше), то думается, что это реплика на некогда широко обсуждавшееся и вызвавшее массу споров и критики (понадобилось даже

специальное письмо Секретариата Конституционного Суда РФ от 11.10.2004 «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О», фактически убравшее наиболее критикуемое положение) «знаменитое» Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О, введшее, кажется, впервые в налоговую практику термин «признак реальности затрат» и в котором было указано, что при оплате начисленных поставщиками сумм НДС с помощью имущества (в том числе денежных средств), полученного налогоплательщиком по договору займа, несмотря на факт отчуждения налогоплательщиком-заемщиком в оплату сумм НДС заемного имущества, передача имущества начинает отвечать второму, более важному обязательному признаку, позволяющему принимать начисленные суммы НДС к вычету, а именно признаку реальности затрат, только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа. Впрочем, тема заемных средств в связи с налоговым вычетом по НДС актуальна и сегодня (Долгов, 2006).

Бывают ситуации, когда в течение дня с одним и тем же имуществом совершается цепь сделок, платежи по которым разными юридическими лицами, в том числе недавно учрежденными, также осуществляются в течение этого же дня, причем с использованием заемных средств и через один и тот же банк, счета в котором имеют все участники цепи, хотя некоторые из них находятся на большом удалении от этого банка. Если ситуации сопряжены с существенной экономией на налогах хотя бы одного из участников цепи сделок, налоговики воспринимают их с подозрением и нередко склонны считать все это свидетельством недобросовестного занижения налоговой базы. Судебная практика по таким ситуациям неоднородна. По-видимому, с учетом этого в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 указано, что в «случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями)».

Это означает, что в подобных ситуациях и налоговикам, и представителю налогоплательщика в суде придется глубже вникать в суть экономических (деловых) отношений между участниками цепи сделок. Налоговикам будет недостаточно утверждения, что подобные сочетания условий совершения цепи сделок свидетельствуют об их направленности исключительно на уменьшение налоговой базы одного или нескольких участников цепи; нужно будет еще доказать (именно доказать, а не голословно утверждать), что здесь нет других разумных экономических или иных причин (деловых целей).

В качестве примера сошлемся на постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.11.2006 по делу № А05—15946/2005, где указано на неправомерность ссылки налогового органа на недобросовестность налогоплательщика, поскольку в рассматриваемом судом случае отсутствуют как правовые, так и фактические основания для такого утверждения, поскольку факт недобросовестности налоговым органом в рамках осуществления выездной налоговой проверки не устанавливался, никаких доказательств в обоснование утверждения о недобросовестности налоговый орган в нарушение требований ст. 65 и 200 АПК РФ не привел; не сослался налоговый орган и на норму закона, подлежащую применению в данном случае, как на основании заявления о недобросовестности налогоплательщика. Поэтому кассационная инстанция (вслед за первыми двумя судебными инстанциями) не усмотрела законных оснований для расширения сферы применения понятия «недобросовестный налогоплательщик» к отношениям, регулируемым главой 25 НК РФ (спор был по поводу начисления налоговым органом 18,5 млн руб. по налогу на прибыль организаций и соответствующих пеней). Суд также указал, что планирование предпринимательской деятельности, в том числе в отношении видов и целей деятельности и получения доходов, является исключительной компетенцией самого предпринимателя, а потому давать оценку его деятельности исходя из принципа

целесообразности, как в рассматриваемом судом случае поступил налоговый орган, значит нарушать требования действующего законодательства.

Но, с другой стороны, широкое применение доктрины деловой цели приведет, несомненно, к тому, что и налогоплательщики лишатся возможности использовать некоторые из ранее популярных схем минимизации налоговых платежей, причем лишатся единственно по той причине, что эти схемы не имеют под собой экономической подоплеку (если, конечно, не считать последней налоговую экономию, а это признано недопустимым).

В пользу налоговиков следует заметить, что их подозрительность в отношении подобных ситуаций нередко подтверждается, и при тщательном исследовании обстоятельств дела судом выясняется умысел на уклонение от уплаты налогов. Однако также нередки случаи, когда в зачете или возврате налога, в предоставлении налогового вычета налоговый орган отказывается единственно на том основании, что в ходе выездной налоговой проверки у проверяющего вызвало подозрение лишь одно обстоятельство, причем полностью вырванное из его экономического контекста, который проверяющий упорно не желает видеть. Любой специалист, знакомый с налоговой практикой последних лет, без труда назовет немало таких случаев и таких обстоятельств.

Например, налоговики могут с подозрением отнестись к сделке, если у контрагента не совпадают юридический и фактический адреса. В связи с этим трудно удержаться и не привести забавный пример из электронной рассылки «Новости Виртуального Клуба Юристов» (Электронная..., 2006), где под заголовком «Внимание, фирма-однодневка» указана «фирма» с различными юридическим и фактическим адресами — Инспекция ФНС России № 6 из Центрального административного округа г. Москвы. И это, как показывают данные сайта Управления ФНС России по г. Москве¹, не единственный случай расхождения фактического и юридического адресов у налоговых инспекций.

Поэтому, безусловно, на пользу налогоплательщиков пойдет то, что ряд таких обстоятельств назван в *постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53*, где сказано: судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок; неритмичный характер хозяйственных операций; нарушение налогового законодательства в прошлом; разрывной характер операции; осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика; осуществление расчетов с использованием одного банка; осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций. Однако, как указано там же, эти же обстоятельства, но в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами (в частности с названными ниже как свидетельствующими о необоснованной налоговой выгоде), могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

По мнению Пленума ВАС РФ, о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать следующие обстоятельства (которые должен доказать налоговый орган): невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно

¹ <http://www.r77.nalog.ru>.

связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Российское налоговое законодательство не предусматривает нормы, близкой по смыслу положению, записанному в разделе VIII американской *Декларации прав налогоплательщика (Declaration of Taxpayer Rights (Declaration...))*, согласно которому налоговое ведомство США (Служба внутренних доходов, Internal Revenue Service) отказывается от взыскания штрафа, если налогоплательщик сможет доказать, что действовал разумно и добросовестно. О специфике распределения бремени доказывания в ходе установления размера налоговой повинности в сходных случаях в Германии см. (Коттке, 2005, с. 406—417).

В заключение заметим, что одна из лучших оценок *постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53* дана автором (Пепеляев, 2006), заметившим: «Наивно полагать, что новое постановление ВАС РФ поможет найти ответы на все вопросы, возникающие при разграничении налогового мошенничества, уклонений от налогообложения и правомерной оптимизации платежей. Значение этого документа в том, что впервые более или менее четко обозначен вектор развития судебно-арбитражной практики, а за ней и законодательства, нацеленный на использование подходов и методов, применяемых в экономически развитых странах».

Источники

- Аронов А. В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение. М., 2004.
- Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М., 2006.
- Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. 3-й выпуск. М., 2006.
- Брызгалин В.В. Недобросовестность налогоплательщика: новая позиция ВАС РФ // Налоговый учет для бухгалтера. 2006. № 9.
- Бушueva И. Налоговое планирование. Передавать ли дорогое имущество без НДС // Учет. Налого. Право. 2007. № 3.
- Верховный суд Канады наносит удар по общему правилу о борьбе с уклонением от уплаты налогов // <http://www.cbsfcorp.ru/index.php?action=print.publication&id=458>.
- Гегель Г. В.Ф. Позитивность христианской религии // Гегель Г. В.Ф. Работы разных лет. В 2-х т. М., 1970. Т. 1.
- Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2006.
- Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. М., 2005.
- Дигесты Юстиниана. Книга 1. Титул 3. Фрагмент 29. Цит. по: Памятники римского права: законы XII таблиц. Институции Гая. Дигесты Юстиниана. М., 1997.
- Долов Б. Обоснованность налоговой выгоды // Финансовая газета. 2006. № 48.
- Европейский суд разрешил не возвращать НДС. ЕС поддержал доктрину деловой цели администрации президента // Бизнес. 12.05.2006 / <http://www.sostav.ru/news/2006/05/12/76>.
- Захаров А. С. Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М., 2006.
- Коттке К. «Грязные» деньги — как с ними бороться? Справочник по налоговому законодательству в области «грязных» денег: Пер. 9-го перераб. нем. изд. М., 2005.
- Кунин Л. Сделка под следствием // ЭЖ-Юрист. 2006. № 44.
- Налогоплательщик не должен замечать дыры в налоговом законодательстве // Прайм-ТАСС / <http://www.klerk.ru/print.php?24846> (01.06.2005).
- Необоснованная налоговая выгода экспортера // ЭЖ-Юрист. 2007. № 3.
- Пепеляев С. Г. Новое важное решение Суда ЕС // Налоговед. 2006. № 5.
- Пепеляев С. Г. Преодолевая кризис законности // Налоговед. 2006. № 11.
- Приложение (Новые источники по «Философии права») / Гегель Г. В.Ф. Философия права. М., 1990.
- Соколова Е. Постановление о налоговой выгоде развернуло арбитражную практику в пользу компаний // Учет. Налоги. Право. 2007. № 2.
- ФНС ответит за моральные страдания // Бизнес. 23.01.2007 / <http://www.rokf.ru/print.php?p=taxes/2007/01/23/111440.html>.
- Электронная рассылка «Новости Виртуального Клуба Юристов» от 13.12.2006 // <http://subscribe.ru/catalog/state/law>.
- Declaration of Taxpayer Rights / Интернет-сайт Internal Revenue Service. United States Department of the Treasury: <http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html>.