

налоговое право

ТЕМА:
необоснованная налоговая выгода

Конец налоговым злоупотреблениям

Развитие и законодательное закрепление концепции необоснованной налоговой выгоды



Валентин Моисеев

К.Ю.Н., АДВОКАТ АП Г. МОСКВЫ, ПАРТНЕР АДВОКАТСКОГО БЮРО «АНДРЕЙ ГОРОДИССКИЙ И ПАРТНЕРЫ», РУКОВОДИТЕЛЬ ПРАКТИКИ «НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ/НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ»

2017 год стал важной вехой в развитии российского налогового права: впервые в Налоговом кодексе РФ закреплено понятие, известное всем практикующим налоговым юристам как «необоснованность налоговой выгоды». В тексте ст. 54.1 НК РФ сам термин «необоснованная налоговая выгода» не употребляется, а вместо него введено не имевшее ранее широкого распространения применительно к налогоплательщикам словосочетание «пределы осуществления прав», однако сути явления это не меняет: новелла ст. 54.1 представляет собой общую норму, направленную на пресечение налоговых злоупотреблений.

ИСТОРИЯ ВОПРОСА

Оправданной точкой выработки принципов, по которым строится практика противодействия схемам уклонения от уплаты налогов, можно считать определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, которое впервые ввело в правовой лексикон термин «недобросовестный налогоплательщик». Разрешив в достаточной степени частный вопрос о том, когда считать уплаченной сумму налога, списанную с расчетного счета налогоплательщика, Конституционный Суд по последовавшему запросу Минфина разъяснил, что на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются правовые позиции, которые сформулированы Судом в качестве защиты интересов налогоплательщиков добросовестных. Под недобросовестными налогоплательщиками, как следовало из смысла данного постановления, предполагалось понимать тех, кто укло-

няется от налогообложения путем выполнения формально законных действий, имеющих при этом цель избежать уплаты налогов.

В дальнейшем данный подход был распространен судебной практикой на ряд других практических примеров, а наиболее значимым ориентиром для судов стало постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – ППВАС № 53), в котором помимо повторения названного подхода (недопустимость предоставления налоговой выгоды налогоплательщику в случае, если выгода признана необоснованной, – частный случай общеправового запрета на извлечение выгоды из недобросовестного поведения) были закреплены выработанные правовой наукой и практикой концепции деловой цели сделки и приоритета существа над формой. При подготовке этого документа учтены правовые доктрины, выработанные развитыми юрисдикциями в рамках создания общих правил противодействия налоговым злоупотреблениям (так называемые правила GAAR). Благодаря этому закрепленные в ППВАС № 53 подходы и принципы показали свою жизнеспособность, поскольку на протяжении более чем десяти лет активно используются судебной практикой, более или менее успешно устанавливая ориентиры в столь неоднозначном вопросе, как определение границ допустимого в налоговом планировании.

НОВЕЛЛЫ КОДЕКСА

Тем не менее 19 августа 2017 г. в Налоговый кодекс РФ была инкорпорирована ст. 54.1, посвященная установлению этих границ при формировании налоговой базы и исчислению суммы налога.

Первое, на что обратит внимание любой юрист, практикующий налоговое право, – это отход от выработанного в ППВАС № 53 понятийного аппарата и замена его не использовавшимися ранее и не определенными ни в законе, ни в практике терминами: «права при исчислении налоговой базы», «искажение фактов хозяйственной жизни», «исполнение обязательства по операции». Это обстоятельство, а также целый ряд пробелов юридической техники вызвали в профессиональной среде предсказуемую негативную реакцию². Кроме того, статья содержит ряд принципиальных положений,

которые могут серьезно изменить подходы судов к разрешению налоговых споров об обоснованности налоговой выгоды. Поэтому вполне понятно, что практически все докладчики на конференции «Налоговая политика и налоговые споры-2017»³ так или иначе касались в своих выступлениях влияния этого закона на правоприменительную практику.

В связи с этим представляется важным обратить внимание на следующие аспекты, связанные с влиянием ст. 54.1 НК РФ на будущую правоприменительную практику по налоговым спорам.

Нельзя не отметить, что из положений п. 2 ст. 2 Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 163), которым в Налоговый кодекс введена ст. 54.1, следует, что ее правила применяются к налоговым проверкам, начатым после вступления в силу данного закона. С учетом того, что выездные налоговые проверки могут охватывать три года, предшествующих году, в котором вынесено решение об их проведении, получается, что закрепленным в ней подходам к добросовестности налогоплательщика придана обратная сила.

Это само по себе представляется грубым нарушением положений п. 2 ст. 2 НК РФ, которая устанавливает запрет на придание обратной силы положениям закона любым способом, ухудшающим положение налогоплательщика. Поскольку единственным практическим результатом применения нормы о недопущении налоговых злоупотреблений по определению может стать только обоснование налоговых претензий, то очевидно, что она ухудшает положение налогоплательщика в сравнении с ситуацией, при которой эта норма к налогоплательщику не применяется. Не исключено, что в скором времени положение Закона № 163, определяющее действие ст. 54.1 НК РФ во времени, станет предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

ПОСЛЕДСТВИЯ НОВОЙ КОНЦЕПЦИИ

В чем же конкретно состоит ухудшение для налогоплательщика, по сравнению с положением, в котором для оценки обоснованности налоговой выгоды применялось только ППВАС № 53? Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к структуре рассматриваемой статьи. Первая ее часть

устанавливает общий принцип запрета на уменьшение налогового обязательства, которое является результатом искажения сведений. Сама по себе данная норма, если не обращать внимание на использование крайне неопределенного понятийного аппарата (не раскрытые в законе термины «искажение», «хозяйственная жизнь»), фундаментальных возмущений не вызывает; положенный в ее основу принцип запрета получения налоговой выгоды от учета экономических операций, которые носят имитационный характер или не отражают действительного экономического смысла, был закреплен ранее в п. 3 и 4 ППВАС № 53 и является краеугольным камнем борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Однако следующий далее п. 2 устанавливает дополнительные, помимо условий п. 1, условия уменьшения налогового обязательства: во-первых, сделка (операция) не должна иметь основной целью уменьшение налоговой обязанности; во-вторых, обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной по договору с налогоплательщиком, или лицом, которому такое обязательство передано по закону или договору.

И если первое из условий является, по сути, не слишком удачным в плане формулировки указанием на закрепленную в п. 3 и 9 ППВАС № 53 доктрину «деловой цели» (т.е. требования о наличии у сделки или хозяйственной операции разумных деловых причин, не обусловленных налоговой экономией), то второе условие – о совпадении фактического и «формального» исполнителя операции – в качестве универсального условия получения налоговой выгоды сформулировано впервые.

Это нововведение, по-видимому, будет иметь самые серьезные последствия при анализе хозяйственных операций налогоплательщиков. Если существующая доктрина борьбы с налоговыми злоупотреблениями (в частности, п. 7 ППВАС № 53) хотя бы теоретически ориентирует суды на проведение «налоговой реконструкции», т.е. определение налоговых последствий операций исходя из их действительного смысла, то комментируемая норма такую реконструкцию не допускает. Напротив, ее буквальное толкование (на котором прямым текстом настаивает ФНС⁴ и которое с высокой долей вероятности и будет воспринято судами) ориентирует на безусловный отказ в налоговой выгоде в указанном случае, независимо от того, повлекло ли подобное «искажение» налоговые потери для бюджета или нет.

С учетом изложенного налоговые органы, поставив под сомнение возможность поставщика выполнить свои обязательства перед налогоплательщиком, будут отказывать в учете соответствующих

БОЛЬШЕ НОВОСТЕЙ НА

advgazeta.ru



Занять выжидательную позицию

Всеволод Сазонов

Д.Ю.Н.,

ПРЕДСЕДАТЕЛЬ КА «САЗОНОВ И ПАРТНЕРЫ»

Автор выражает солидарность относительно недостаточной проработанности новеллы налогового законодательства с точки зрения юридической техники. Необходимость изменений в НК РФ, касающихся упорядочения и оптимизации налогообложения, назрела давно, не раз совершались попытки внесения законопроектов по этому вопросу и наконец-то они воплотились в жизнь, но, как оказалось, не в лучшем исполнении. Остается неясным, почему именно эти положения из базового постановления ВС РФ были легализованы в норме права. По сути, новелла требует новых разъяснений и толкований и исключает ее немедленное применение. Законодатель попытался учесть судебную практику, которая легла в основу принятых изменений, но теперь необходимо предоставить время правоприменителю.

Начать хотелось бы с того, что история анализируемых изменений в Налоговый кодекс РФ началась около трех лет назад. При этом первоначальный вариант законопроекта получил отрицательные отзывы профильных комитетов, до рассмотрения парламентом не дошел и был отправлен на доработку.

Затем весной 2015 г. на рассмотрение Государственной Думы представили доработанный проект указанных изменений в НК РФ, который был принят в первом чтении, однако в дальнейшем по не известным до конца причинам его принятие было отложено. В результате законопроект о дополнении НК РФ, подвергнутый дополнительной переработке, был принят парламентом лишь летом 2017 г. Так появилась ст. 54.1.

Многие специалисты в области налогового права считают основой для итоговой редакции поправок, принятых в НК РФ, постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление). Достаточно обоснованно мнение, что принятие указанных изменений в НК РФ, по сути, явилось попыткой кодификации положений, изложенных в Постановлении.

Полагаю возможным дополнительно прокомментировать отдельные аспекты принятой нормы Налогового кодекса.

Прежде всего, положения ст. 54.1 НК РФ направлены не столько на пресечение налоговых злоупотреблений, сколько на попытку дополнительно упорядочить, уже на законодательном уровне, отношения, связанные с так называемой оптимизацией налогообложения в целом.

Вместе с тем вызывает сожаление тот факт, что уровень исполнения данной попытки фактически свел на нет практическую целесообразность ее реализации.

Нельзя не согласиться с мнением большинства исследователей о невысоком уровне законодательной техники, использованной при разработке упомянутой новеллы, в частности об использовании доселе неизвестной терминологии, которая, по сути, не вполне доступна для понимания и уже с момента принятия нуждается в дополнительных разъяснениях.

При этом необходимо отметить, что отдельные формулировки ст. 54.1 НК РФ противоречат существующей доктрине российского гражданского права в целом: к примеру, общеизвестно, что обязательства возникают из соответствующих сделок и исполняются также в рамках сделок. Что имел в виду законодатель, используя термин «исполнение обязательства по операции», представляется не вполне ясным.

Считаю, что для нормы, призванной упорядочить отношения и создать единый правовой подход при рассмотрении споров в сфере налогообложения, это серьезный порок.

Неоднозначным представляется вывод о том, что данные изменения в законодательстве инвариантно ухудшают положение налогоплательщиков и в связи с этим нарушаются требования п. 2 ст. 2 НК РФ, а также Конституции РФ, устанавливающих запрет на придание обратной силы положениям закона, любым способом ухудшающим положение налогоплательщика либо лица, привлекаемого к ответственности. Каких-либо фундаментальных положений на этот счет принятая новелла не содержит.

Вывод о том, что единственным практическим результатом применения нормы о недопущении налоговых злоупотреблений по определению может стать только обоснование налоговых претензий, сделанный некоторыми специалистами, также представляется не вполне обоснованным, поскольку действия, носящие характер

расходов, а доводы налогоплательщика о фактическом выполнении этих обязательств иными лицами защитить его уже не смогут.

И, наконец, третий пункт комментируемой статьи перечисляет обстоятельства, которые не могут быть самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Этот пункт в крайне усеченном виде (по сравнению с перечнем, содержащимся в ППВАС № 53) перечисляет наиболее распространенные доводы, которые налоговые органы рассматривают как косвенное свидетельство фиктивного характера операций, а значит, и уклонения от уплаты налога.

Цель обеих этих перечней, безусловно, заключается в недопущении формального, поверхностного подхода к оценке признаков возможной недобросовестности и подмены доказывания имитационного характера деятельности перечислением обстоятельств, которые потенциально могут о таком характере свидетельствовать (с такой трактовкой сути этой нормы, к немалой радости налогоплательщиков, согласен и центральный аппарат налоговой службы)⁵.

При этом ППВАС № 53 (п. 6) содержало таких оснований намного больше, а главное, их перечень, в отличие от п. 3 ст. 54.1, был открытым. Это вызывает очевидное недоумение в вопросе соотношения двух этих перечней. Если оба они действуют одновременно (а ППВАС № 53, отметим, сохраняет свою силу), то возникает вопрос о том, зачем вообще перечислять эти основания в законе. Если же вновь введенный перечень призван заменить приведенный в ППВАС № 53 примерный список, то он с очевидностью сокращает объем предоставленных налогоплательщику гарантий уже в силу того, что является закрытым.

¹ Подробнее об этом см.: Игошина Е.Е. Общие правила по противодействию уклонению от уплаты налогов (GAAR) как инструмент регулирования международного налогообложения // Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики (Серия «Экономика и Право»). 2015. № 07-08; Дёмин А.В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. Вып. 1. 2017. янв.-март. С. 42–55.

² См., например: «Профанация, а не кодификация»: юристы оценили поправки в НК о необоснованной выгоде // <https://pravo.ru/news/view/142366/?cl=DT>.

³ Статья написана по материалам выступления автора на конференции «Налоговая политика и налоговые споры – 2017», проведенной Право.ru – Прим. ред.

⁴ Как следует из Письма ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@, установив, что хозяйственные операции выполнены не контрагентом налогоплательщика, а иным лицом, налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, а просто отказывает в соответствующих налоговых вычетах.

⁵ Там же.

налоговых злоупотреблений, были запрещены и существовавшими ранее нормами, а новые положения НК РФ определяют, скорее, вопросы оценки конкретных действий налогоплательщика.

Как уже было сказано выше, принятие обсуждаемой новеллы имело своей целью придание силы закону положениям Постановления, разъясняющим судам методику трактовки действий каждого налогоплательщика в отдельном случае.

При этом полагаю уместным отметить следующее: во-первых, законодателем сделана достаточно неуклюжая, но все же попытка нивелировать данную коллизию, о чем свидетельствует указание о применении новой нормы только в проверках, начатых после ее принятия (а не во всех проверках, имеющих место на момент принятия новеллы), а во-вторых, есть все основания полагать, что даже с учетом упомянутого указания о придании обратной силы в каждом спорном случае судам предстоит определять, подлежит ли новый закон применению в данной конкретной ситуации с учетом положений п. 2 ст. 2 НК РФ.

В отношении ч. 2 ст. 54.1 Налогового кодекса хотелось бы сказать следующее.

Указанная часть статьи гласит, что «при отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий: основной целью совершения сделки (операции) не является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону».

Закономерно, что основную массу вопросов и возражений вызвало второе условие. Осмелюсь предположить, что вся предполагаемая порочность, приписываемая данному условию многими специалистами, проистекает опять же из низкого уровня юридической техники лиц, разработавших поправки, а также из трактовки данной нормы, опубликованной органами ФНС.

Формально данный пункт содержит вполне справедливое и обоснованное требование, так как исполнение обязательств по сделке двух лиц третьим лицом в отсутствие соответствующего договора или требования закона представляется как минимум странным.

Из буквальной трактовки содержания данного пункта не прослеживается его прямая связь с так называемой нереальностью сделки. При этом стоит добавить, что вопросы, связанные с возможностью конкретного контрагента произвести фактическое исполнение обязательств по сделке (особенно часто это касалось различного рода посредников), интересовали органы ФНС и до принятия новеллы и широко использовались ими в судах в обоснование незаконности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

В связи с этим вывод о фатальном характере данного пункта является преждевременным, и его окончательный смысл выявит только практика применения.

Что же касается ч. 3 исследуемой новеллы, то в целом я солидарен с выводами большинства авторов. Несмотря на очевидную полезность указания подобных положений в законе, остается неясной цель внесения в Налоговый кодекс данного закрытого перечня обстоятельств, вдобавок еще и в усеченном варианте (в сравнении с положениями Постановления).

Дополнительные вопросы вызывает и соотношение в данной части положений новой статьи и Постановления, особенно с учетом того, что в связи с принятием изменений в кодекс Постановление своей силой не утратило.

В заключение подчеркну, что, несмотря на декларируемую цель принятия изменений в Налоговый кодекс – введение единообразного подхода и толкования спорных моментов, возникающих из налоговых правоотношений, новелла вызывает слишком много дополнительных вопросов и, как я уже упоминал, с самого своего принятия нуждается в разъяснениях.

Сожаление при этом вызывает и, повторюсь, крайне невысокий уровень юридической техники, продемонстрированный как авторами законопроекта, так и законодателем.

Несмотря на то что в сложившейся экономической ситуации реальная цель внесения подобных изменений в Налоговый кодекс представляется очевидной и заключается только лишь и прежде всего в возможности пополнения государственного бюджета путем привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности, хочу призвать коллег не демонизировать новшества Налогового кодекса раньше времени и еще раз обращать внимание на то, что точку в вопросе поставит лишь практика.