ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы работы. Институт налогов выступает непременным атрибутом любого государства – от самых древних до современных, поскольку налоги – это один из важнейших инструментов, позволяющих государству эффективно осуществлять свои цели, задачи и функции. Разумеется, огромная роль налогов и финансов в обеспечении эффективного функционирования государства не могла оставить юриспруденцию без проявления к ним должного интереса.[1]

Определенность правового регулирования – конституционная ценность и атрибут правового государства; требование определенности должно соблюдаться как уровне правовой системы в целом, так и на уровне отдельных ее отраслей. Налоговые отношения требуют более четкой регламентации и контроля со стороны государства. Поэтому к определенности налоговых норм предъявляются повышенные требования, а принцип определенности налогообложения выступает основой современной налоговой системы.

К сожалению, состояние неопределенности, нестабильности, противоречивости и фрагментации российского налогового права признано специалистами и практиками. Существенное значение приобретает судебная практика как механизм выработки подходов к разрешению спорных вопросов.

Теоретической основой работы послужили труды таких авторов, как А.Н. Козырин, А.В. Демин, В.И. Гуреев, Н.М. Чепурнова, А.В. Ушаков, С.Г. Пепеляев, Д.Л. Златопольский, А.И. Подберезкин, осуществивших исследования в области правового регулирования налогообложения.

Объектом работы выступают общественные отношения, связанные с реализацией принципа определенности налогообложения, и система правовых средств, используемых в процессах налогового правоприменения.

---

[1] Молодцов Т.Р. Методы конституционного регулирования финансовых отношений // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 9. С. 11

Предмет работы включает источники налогового права, материалы судебной и правоприменительной практики, статьи и иные документы по теме работы.

Цель работы заключается в исследовании роли судебной и правоприменительной практики в урегулировании налоговых споров.

Для достижения цели работы представляется необходимым решение следующих **задач**:

- рассмотреть понятие, роль и место правоприменительной и судебной практики в налоговых правоотношениях;
- провести анализ правоприменительной и судебной практики в налоговых спорах;
- определить направления совершенствования механизмов судебной и правоприменительной практики.

Методологическая основа работы включает общенаучный диалектический метод, универсальные методы (формально-логический и системный, описание, сравнение, анализ и синтез, обобщение, сопоставление).

Нормативную основу работы составляют положения Конституции РФ, федеральные законы и иные нормативные правовые акты.

Научная новизна работы выражается в систематизации накопленных знаний в отношении роли судебной и правоприменительной практики в урегулировании налоговых споров, а также выработанных предложениях по внесению изменений в действующее законодательство в части регулирования спорных моментов налогового законодательства.

Работа состоит из введения, основной части, заключения, содержит список литературы.

ГЛАВА 1. Роль судебной и правоприменительной практики в регулировании налоговых правоотношений

1.1 Понятие, роль и место судебной и правоприменительной практики в регулировании налоговых правоотношений

В российской правовой системе нет другой отрасли права, для которой роль и значение судебной практики оценивались бы столь высоко, как для налогового права. И это вполне объяснимо. В то время как большинство иных отраслей права к моменту своего реформирования в конце XX в. уже имели значительный доктринальный, законодательный и прикладной «багаж» правовых традиций, отечественному налоговведению пришлось начинать фактически с нуля. Еще пятнадцать лет назад, – верно замечает В. Д. Зорькин, – мало кто в нашей стране имел системное представление о налогах и их значении для государства и общества, основанных на принципах господства права.

В условиях «нормотворческого дефицита» правовые основы российской налоговой системы, еще до их официальной легализации законодателем, формировались Конституционным Судом РФ путем интерпретации базовых конституционных идей (ценностей), в частности, путем индуктивного выведения общих начал налогового права из общеправовых (конституционных) принципов – равенства, социальной справедливости, правового и социального государства, верховенства права, единства экономического пространства, свободы экономической деятельности, соразмерного ограничения прав и свобод человека, и т.п.[2]

Как представляется, многолетняя дискуссия сторонников и противников легализации судебного прецедента в качестве источника права постепенно утрачивает свою актуальность, так как реальность судебного правотворче-

[2] Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнит. конст. обозрение. – 2006. – № 3. – С. 98.

ства сегодня уже практически не оспаривается. Большинство авторов, пусть с теми или иными оговорками, признают его в качестве объективно сложившейся реальности. Соответственно меняется и вектор правовых исследований. На смену вопросам о самой возможности для судей не просто интерпретировать и применять, но и создавать налоговые нормы, приходят методологические проблемы, связанные с практической реализацией идеи признания судебной практики в качестве одного из источников налогового права.

Речь идет, прежде всего, о месте и роли «судебных норм» в системе налогово-правового регулирования, их соотношении с иными источниками права, о субъектах судебного правотворчества (суды какого уровня формируют правовые позиции, как выстраиваются между ними вертикальные и горизонтальные взаимосвязи), понятии, форме и содержании судебного прецедента (его соотношении с судебным решением в целом), ретроактивности прецедента, судейском усмотрении, о нормативности иных актов судебных органов, о пределах и основаниях судебного нормотворчества, применении «конфликтующих» правовых позиций и т. д.

Представляется, что в качестве источника налогового права судебная практика может рассматриваться лишь в той ее части, которая сопровождается выработкой судебных правоположений – особых норм и принципов, иногда именуемых доктриной и практикой «правовыми позициями». Особенность российской правовой системы состоит в многообразии форм выражения подобного рода правовых позиций, формируемых судами.

Осуществление принципа определенности налогообложения требует сбалансированного учета всех составляющих его компонентов. Необоснованный «перекос» в сторону одного из них может, в свою очередь, порождать состояние неопределенности. К примеру, основания и порядок возврата государственной пошлины сформулирован законодателем в виде четких, закрытых перечней (ст. 333.40 НК РФ). При этом вопрос о возврате госпошлины за

предоставление лицензии на розничную продажу алкогольной продукции, если в предоставлении такой лицензии было отказано, остался неурегулированным и спровоцировал серию судебных разбирательств вплоть до Конституционного Суда РФ38. Где допущена ошибка законодателем? Неужели лишь в том, что при формулировании нормы он упустил одно из оснований возможного возврата госпошлины? Ошибочным было само решение о формулировании таких оснований в форме их исчерпывающего перечисления. В данном случае точность налогово-правового регулирования была достигнута в ущерб его полноте. Но жизнь оказалась богаче детализированной и закрытой нормативной модели. Поэтому лишь учитываемые в совокупности компоненты принципа определенности (точность, ясность, общедоступность, разумный баланс абстрактного и конкретного, полнота, согласованность) способны обеспечить правильное, унифицированное понимание и применение налоговых норм.

Судебный прецедент как источник налогового права представляет собой судебное решение по конкретному делу, которое в явном или скрытом виде содержит как минимум одно общее положение, лежащее в основании резолютивной части судебного решения, обладающее нормативной новизной (т. е. содержательно выходящее за рамки права) и воспринимаемое нижестоящими судами, а, следовательно, и иными участниками налоговых отношений, в качестве типичной модели для разрешения аналогичных ситуаций.

Помимо собственно прецедентов, общие положения (правила, дефиниции, принципы), обладающие качествами общеобязательности и нормативной новизны, содержатся также в разнообразных постановлениях, определениях, разъяснениях, обзорах, информационных письмах и других актах (документах) судебных инстанций, связанных либо с обобщением практики разрешения однотипных налоговых споров, либо с дачей руководящих разъяснений нижестоящим судам.

Таким образом, судебное налоговое право помимо собственно прецедентов, выработанных при отправлении правосудия по конкретным делам, включает в себя также и правовые позиции, сформулированные в иных официальных документах судебных органов.

В конечном итоге, судебная система генерирует для участников налоговых отношений четкие алгоритмы правозначимого поведения. Представляется возможным, по аналогии с нормами налогового права, именовать их «судебными нормами» или «нормами судебного налогового права». Указанные принципы и нормы, выработанные судами и закрепленные в разнообразных актах судебных инстанций, обладают многими характеристиками правовых норм. Главное – они способны выступать авторитетными образцами для разрешения дел с аналогичными фактическими обстоятельствами.

Использование в процессе правообразования оценочных понятий, значительно расширяет возможности судейского усмотрения при толковании и конкретизации норм налогового права. К примеру, круг обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, определен законодателем в виде открытого перечня с использованием указания на «иные обстоятельства» (п. 1 ст. 112 НК РФ). В настоящее время сформирована обширная практика применения этой нормы налогоплательщиками, судами и налоговыми органами, в результате чего многие смягчающие обстоятельства, выявленные в процессе правоприменения, приобрели общепризнанный характер, и их легитимность сомнению не подвергается. Помимо положений, нормативно закрепленных в пп. 1 и 4 ст. 112 НК РФ, институт смягчающих обстоятельств в налоговом праве включает также многочисленные обстоятельства, выявленные и признанные смягчающими в процессы рассмотрения конкретных дел. Это, в частности, совершение налогового правонарушения впервые; отсутствие умысла, т. е. совершение правонарушения по неосторожности; тяжелое финансовое положение налогоплательщика; незна-

чительность нарушения и его вредных последствий; отсутствие недоимки, иного ущерба; социально значимый статус налогоплательщика; «технические» проблемы налогоплательщика; самостоятельное выявление и исправление ошибок в налоговой декларации; и т. п.

Обращаясь к институту смягчающих обстоятельств, участники налоговых правоотношений воспринимают его именно в таком комплексном, интегративном виде – расширенном и дополненном за счет налоговых правоположений, выработанных практической юриспруденцией. Открытое содержание налоговой нормы, установленной законодателем в п. 1 ст. 112 НК РФ, позволяет регулярно расширять перечень смягчающих обстоятельств за счет новых правоположений, выработанных и апробированных правоприменительной практикой.

Кроме интерпретации и конкретизации налоговых норм юридическая практика может столкнуться с ситуацией полной неопределенности по юридически значимому вопросу. В этом случае суды вынуждены формулировать новые правовые позиции, отталкиваясь от общеправовых принципов, идей, конституционных ценностей. Что собой представляет, к примеру, широко известное Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Содержащиеся в нем положения не являются результатом непосредственного толкования законодательства о налогах и сборах.

«Фактически это нормы (правила), – верно указывает Е. В. Тарибо. – действующие и применяемые наравне с законами»[3]. Сходное мнение высказывает К. А. Сасов, отмечая, что применительно к Постановлению № 53 речь должна идти не о разъяснении применения конкретных норм АПК РФ и НК РФ, но о нормотворчестве (материальном ипроцессуальном), прямо не преду-

[3] Тарибо Е.В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговед. – 2011. – № 5. – С. 13.

смотренном законом; формально не обладая правотворческой компетенцией, ВАС РФ фактически установил новые нормы налогового права. И. В. Цветков обоснованно называет институт налоговой выгоды не иначе, как «плодом судебного правотворчества». Действительно, первичных налоговых норм, которые регулировали бы вопросы, рассмотренные в Постановлении № 53, действующее законодательство не содержит.

В данном случае не может быть и речи об ординарной судебной интерпретации, поскольку отсутствует сам предмет толкования. Вместе с тем сформулированные Президиумом ВАС РФ положения, помимо очевидной новизны, обладают и нормативным характером, поскольку содержат общеобязательные модели (алгоритмы) для разрешения типичных нситуаций и, тем самым, напрямую регулируют поведение субъектов налогового права.

Чем «моложе» тот или иной правовой институт, тем активнее правотворческая активность судов, связанная с рассмотрением соответствующих налоговых споров. В частности, институт трансфертного ценообразования, недавно введенный в налоговый процесс, до сих пор характеризуется многочисленными пробелами, что констатируют и налогоплательщики, и налоговые органы. В этих условиях основная нагрузка по восполнению правовых пробелов легла на разъяснения Министерства финансов. [4]

Реализация законного интереса налогоплательщика зависит от степени выражения законных интересов в нормах права. Реализация законного интереса налогоплательщика в форме соблюдения норм права предполагает строгое следование установленным запретам, то есть несовершение действий, которые ему не дозволены. С помощью запретительных норм налогового права реализуется законный интерес налогоплательщика в отсутствии правонарушения и оснований привлечения его к ответственности.

---

[4] Красюков А.В. Влияние судебной практики на процесс доказывания в налоговом правоприменении // Налоги. – 2014. – № 3. – С. 35.

Например, налогоплательщик не осуществляет незаконную минимизацию налога с использованием подставных директоров, не имеет в качестве контрагентов «фирмы-однодневки» и т.п. Законный интерес налогоплательщика состоит в том, чтобы не быть привлеченным к ответственности. Также подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ запрещает налогоплательщику препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей. Реализация законного интереса в форме соблюдения предполагает пассивные действия налогоплательщика.

В случае если налогоплательщик совершает активные действия во исполнение возложенных на него обязанностей, то можно говорить о реализации законного интереса в форме исполнения, а именно: здесь идет речь о реализации налогоплательщиком возложенных на него обязанностей. Норм НК РФ, предусматривающих исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, большинство. Исполнением реализуются интересы, предусмотренные ст. 23 НК РФ, предусматривающие обязанности налогоплательщиков.

Так, налогоплательщик обязан в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов. Законный интерес налогоплательщика в том, чтобы своевременно и правильно уплатить налоги, а сохранность и достоверность данных, содержащихся в вышеуказанных документах, помогут подтвердить налогоплательщику законность их уплаты перед налоговым органом.

Согласно теории права применение права – это властно-организующая деятельность компетентных органов и лиц, обеспечивающих в конкретных жизненных случаях реализацию юридических норм. Выделяют 3 стадии правоприменительной деятельности: установление фактических обстоятельств

дела; установление юридической основы дела - выбор и анализ юридических норм; решение дела и документальное оформление принятого решения. По мнению некоторых ученых, в своем поведении и действиях граждане руководствуются гипотезами и диспозициями правовых норм и не могут самостоятельно обращаться к санкциям, пользоваться государственным принуждением, выносить правоприменительные акты. Поэтому граждане не применяют правовых норм. И если следовать вышеуказанной логике, то, как следствие, невозможна реализация законного интереса налогоплательщика в форме правоприменения. Однако, реализация законного интереса в форме применения предполагает деятельность как судов, налоговых органов, так и налогоплательщиков. В практической деятельности реализация законного интереса налогоплательщика в форме правоприменения невозможна без его активного участия. Она выражается в представлении документов, пояснений, в активном представлении своей позиции в налоговом органе и суде, сборе доказательств. Таким образом, правоприменительная деятельность предполагает активное участие налогоплательщика в двух стадиях правоприменительной деятельности. Вынесение решения по существу дела, - это относится к компетенции налогового или правоприменительного органа.

Суд иногда при применении закона в налоговых правоотношениях встречается с отсутствием нормативного регулирования. В этом случае мы можем говорить о реализации законного интереса, не опосредованного нормами права. Здесь может идти речь о применении аналогии и о предоставлении непосредственной судебной защиты законным интересам.

В НК РФ нет нормы о применении законодательства по аналогии. Правовым обоснованием для применения аналогии закона или аналогии права при рассмотрении в арбитражном суде налоговых споров выступает ч. 6 ст. 13 АПК РФ, а именно: в случаях если спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными актами или соглаше-

ниями сторон и отсутствует применимый к ним обычай делового оборота, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, арбитражные суды применяют нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела, исходя из общих начал и смысла федеральных законов и иных нормативных правовых актов (аналогия права). По вопросу применения аналогии в налоговых правоотношениях отсутствует единообразная судебно-арбитражная практика. В судебной практике по налоговым спорам имеются казусы, когда суд применяет норму по аналогии, а иногда указывает на невозможность правоприменения.

Так, по делу от 24.11.2003 № КА-А40/9296-03 ФАС МО применил норму по аналогии ст. 176 НК РФ о возврате сумм налога к уплате процентов за просрочку возврата НДС. В описательной части решения суд сказал, что по смыслу п. 4 ст. 176 НК РФ в случае нарушения налоговым органом срока возврата НДС налог возвращается с начислением процентов. Поэтому в силу п. 6 ст. 13 АПК РФ при возврате процентов подлежал применению по аналогии порядок возврата сумм налога, установленный ст. 176 НК РФ. Однако существует и другая позиция судов. Так, в Постановлении от 16.04.2013 N 16929/12 Президиум ВАС РФ не поддержал позицию нижестоящих судов о применении к спорным правоотношениям аналогии положения НК РФ, устанавливающего правила и основания изменения сроков уплаты налоговых платежей (глава 9 этого Кодекса), ввиду схожести правоотношений по уплате страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, порядку их принудительного взыскания, а также в связи с отсутствием прямого законодательного запрета. ВАС РФ сказал, что порядок и случаи предоставления отсрочки (рассрочки) погашения сумм задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам могут быть предусмотрены только федеральным законом и отказал налогоплательщику в предоставлении отсрочки в погаше-

нии задолженности по страховым взносам и, как следствие - в применении права по аналогии.

Реализация законного интереса налогоплательщика возможна предоставлением непосредственной судебной защиты, а именно путем применения определенных процедурных норм.

В соответствии с п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 согласно взаимосвязанному толкованию норм подпункта 5 пункта 3 статьи 44 и подпункта 4 пункта 1 статьи 59 Кодекса исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта <17>. В данном случае речь идет о реализации законного интереса налогоплательщика о признании налоговой обязанности исполненной при наличии записи о задолженности на лицевом счете налогоплательщика, срок взыскания по которой истек. Суд разъяснил, что в случае обращения налогоплательщика в налоговый орган за справкой с указанием в ней информации об отсутствии у него задолженности по налогам и сборам, возможность принудительного взыскания которой утрачена, и отказа в ее получении налогоплательщик обращается в суд с заявлением о признании задолженности безнадежной к взысканию и обязанности по ее уплате прекращенной. Налоговый орган не имеет права исключить задолженность налогоплательщика и выдать ему справку без судебного акта. Законный интерес в получении вышеупомянутой справки состоит в том, что данный документ необходим для участия в конкурсах, реорганизации компании налогоплательщика, получении кредита. Таким образом, установлена определенная процедура, на основании которой реализуется законный интерес налогоплательщика. При вынесении решения о признании задолженности безнадежной к взысканию и обязанности по ее уплате суд ссылается на нормы Налогового кодекса РФ, а именно на статьи 44, 59 Налогового кодекса РФ.

На основании изложенного налогоплательщик может реализовать свой законный интерес только через нормы, закрепленные в объективном праве. В случае если отсутствует прямое регулирование, правоприменительный орган допускает применение аналогии права или закона. В этом случае суд применяет норму права, хотя и посредством аналогии. При предоставлении непосредственной судебной защиты суд в резолютивной части правового акта указывает нормы права, на которых он основывается. Таким образом, суд, принимая правовой акт, опирается на нормы объективного права.

1.2 Категории судебной и правоприменительной практики

В современной юридической литературе выработан подход к проблеме классификации правовых категорий. В основу подразделения правовых категорий предлагается положить важнейшие элементы правовой системы - правоформирование, правоприменение и юридическую науку. Сказанное дает основание выделить научно-правовые (доктринальные), правотворческие, разъяснительные и правоприменительные налоговые правовые категории.

Субъектами, применяющими налоговое законодательство, являются налоговые органы и судебные инстанции. Здесь формируются и реализуются налоговые правовые позиции, которые объединяет главное – правоприменительная деятельность указанных органов. Иначе говоря, специфика (и цельность) таких позиций - в их практическом начале. Применение налоговой правовой нормы и формирующиеся суждения и мнения о целесообразности, качестве, эффективности этих действий лежат в основе налоговых правовых позиций. По своему характеру и значению данные позиции разные - и общие, и конкретные, выработанные, например, Межрайонной инспекцией ФНС России по г. Москве, и т.д. То же можно сказать о налоговых правовых позициях судебных инстанций – одно дело правовые налоговые позиции, содержащиеся в постановлениях Высшего Арбитражного Суда РФ, и другое – в

конкретном судебном деле по налоговому спору. Правоприменительные налоговые правовые позиции являются движущей силой развития налогового права и, соответственно, науки, изучающей его действие. Наибольшее значение имеют налоговые правовые позиции судов, а также Минфина России.

Полномочия Минфина России в части формулирования собственных налоговых правовых позиций регламентируются ст. 34.2 НК РФ, где сказано, что Министерство финансов РФ дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Другими словами, Минфин России в соответствии с законодательством наделен правом давать официальные разъяснения по вопросам применения налоговых юридических норм. Ключевым техническим механизмом таких разъяснений и их результатом является выработка налоговых правовых позиций.

Юридическая природа налоговых правовых позиций разъяснений Минфина России тесно связана и зависит от норм налогового законодательства и результатов их применения. Налоговые правовые позиции с точки зрения их цели должны либо дополнить налоговые нормы, либо их развить, уточнить и т.д. Но в любом случае они факультативны, производны по своему характеру и являются (по выражению А.Ф. Черданцева) метанормами. Это еще и потому так, что письменные разъяснения по своей природе не что иное, как акты толкования права.

Сказанное дает основание сделать вывод: письменные разъяснения Минфина России по налоговому законодательству представляют собой акты официального делегированного толкования, содержанием которых являются налоговые правовые позиции. И другой вывод: налоговые правовые позиции Минфина России являются обязательными для налоговых органов и налогоплательщиков. Относительно налогоплательщиков стоит сделать оговорку: если это не нарушает их соответствующие права. При возникновении конкуренции между налоговыми правовыми позициями Минфина России и судеб-

ных органов следует руководствоваться преимуществом налоговых правовых позиций судебных инстанций.

С одной стороны, Конституционный Суд Российской Федерации как орган судебной власти из положений ст. 57 Конституции России вывел и сформулировал гарантии прав налогоплательщиков и плательщиков сборов, как то: законы о налогах и сборах (включая фискальные сборы) должны содержать четкие и понятные нормы. Необходимые элементы налоговых обязательств должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах (сборах) толкуются в пользу налогоплательщика[5].

С другой стороны, особую остроту вопрос о месте судебной практики в системе права получил потому, что в настоящее время судебными инстанциями формируются так называемые судебные доктрины, которые в правоприменительной практике вызвали много споров и привели к значительному ослаблению доверия предпринимательского сообщества к судебной системе.

Для развития российской правовой системы характерна тенденция признания судебной практики источником права, однако было бы неверным отметить, что это вызвано уникальностью российской системы, скорее наоборот, это общая тенденция, направленная на сближение двух правовых систем (континентальной и англосаксонской), которая представляет собой объективный процесс, развивающийся по многим направлениям.

Судебным прецедентом (правовой позицией судов) принято называть судебный акт (документ), в котором содержится описание спора и решение по нему, которое становится обязательным для нижестоящих судов при рассмотрении аналогичного дела.

---

[5] Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996.

Обязательность правовых позиций вышестоящих судов объясняется иерархией судебной системы, при которой обжалование в вышестоящий суд решения, вынесенного в противоречии с прецедентом вышестоящего суда, приведет к его пересмотру.

Под аналогичностью судебных дел следует понимать не только аналогичность фактических обстоятельств дела, но и в некоторых случаях аналогичность аргументации сторон.[6]

Так, например, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ) будет являться основанием для признания решения налогового органа недействительным не только при наличии однотипности таких нарушений, но и при однотипности аргументации. В заявлении в суд в обязательном порядке должна быть сделана ссылка на жалобу в вышестоящий налоговый орган, в которой содержится указание на нарушение таких существенных условий процедуры (п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57[7]). Следовательно, не используя такую систему аргументации в жалобе в вышестоящий налоговый орган и суд, налогоплательщик при наличии нарушений существенных условий процедуры не сможет признать решение налоговой инспекции недействительным по формальным основаниям.

Судебный прецедент необходимо отличать от судебной практики. К судебной практике относятся все судебные решения, принятые по конкретным делам.

В связи с этим судебная практика может изменяться во времени в зависимости от общественных настроений или изменения общеправовой культуры в обществе, иными словами, от общественного менталитета.

---

[6] Головкин А.Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками. – М.: Проспект, 2015. – С. 12.

[7] Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» //СПС Консультант Плюс.

Например, ранее некоторые арбитражные суды разрешали учитывать в расходах по налогу на прибыль затраты на приобретение питьевой воды только при наличии заключения о плохом качестве воды, которая подается налогоплательщику в централизованном порядке. В настоящее время приобретение питьевой воды рассматривается как обычная мера по обеспечению нормальных условий труда. При этом следует отметить, что никаких изменений в законодательстве о порядке учета расходов на приобретение питьевой воды не происходило.

Другим признаком арбитражной практики является ее противоречивость, когда в одно и то же время разные суды по однотипным делам принимают противоречащие друг другу решения.

Например, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в своем Постановлении от 30.09.2014 по делу N А27-692/2014 указал, что имущественный вычет по НДФЛ на приобретение жилья должен предоставляться организацией начиная с месяца, в котором работник обратился за его своевременным предоставлением.[8]

Однако в то же время ФАС Северо-Западного округа в своем Постановлении от 21.04.2014 по делу N А56-40817/2013 принял противоположное решение и указал, что работодатель как налоговый агент обязан предоставить налогоплательщику такой налоговый вычет с начала календарного года независимо от того, в каком месяце налогоплательщик получил уведомление налогового органа и предоставил его совместно с заявлением на получение имущественного вычета[9].

---

[8] Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.09.2014 по делу № А27-692/2014.

[9] Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.04.2014 по делу № А56-40817/2013.

В связи с этим обычная арбитражная практика может стать судебным прецедентом только в случае устойчивого формирования однотипных судебных решений по одинаковым спорам.

При рассмотрении налоговых споров на практике выделяют следующие виды судебных прецедентов:

1) решения Конституционного Суда Российской Федерации;

Согласно ст. 71 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 года N 1-ФКЗ «О Конституционном Суде РФ»[10] Конституционный Суд РФ принимает свои решения в форме постановлений или определений.

В соответствии со ст. 79 указанного Федерального закона позиция Конституционного Суда РФ, выраженная в постановлении Конституционного Суда РФ, подлежит учету правоприменительными органами, в том числе налоговыми органами, с момента вступления в силу соответствующего постановления Конституционного Суда РФ.

Следует отметить, что Конституционный Суд РФ в силу специфики своих полномочий рассматривает налоговые споры, а, следовательно, и принимает судебные прецеденты по налогам в небольшом количестве. Одним из последних решений Конституционного Суда относительно НДС является Постановление от 03.06.2014 N 17-П[11], в котором была дана оценка правоприменительной практике в случае взыскания НДС с организации, занимающейся розничной торговлей и ошибочно не применявшей ЕНВД. Как указал Конституционный Суд, взыскание НДС с одновременным доначислением ЕНВД организации, которая не выставляла счета-фактуры, неправомерно.

---

[10] Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 N 1-ФКЗ (ред. от 04.06.2014) «О Конституционном Суде Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2014) // «Российская газета», № 138 - 139, 23.07.1994

[11] Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб».

2) сохраняющие свое действие постановления Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации;

В связи с конституционной судебной реформой Высший Арбитражный Суд РФ был упразднен 6 августа 2014 года, что было предусмотрено п. 2 ст. 2 Закона РФ от 05.02.2014 N 2-ФКЗ «О поправке к Конституции РФ о Верховном Суде РФ и прокуратуре РФ»[12].

Вместе с тем пунктом 1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 04.06.2014 N 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в РФ» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде РФ» установлено следующее:

«1. Разъяснения по вопросам судебной практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами, данные Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом Верховного Суда Российской Федерации».

Таким образом, судебными прецедентами в настоящее время по-прежнему являются принятые Пленумом ВАС РФ постановления, которые не были отменены Пленумом ВС РФ. При этом отмена таких постановлений может осуществляться путем прямой отмены указанных актов либо путем принятия новых решений Пленумом ВС РФ по аналогичным вопросам. Например, действующим судебным прецедентом является Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»[13].

3) постановления Верховного Суда Российской Федерации;

---

[12] Федеральный конституционный закон от 04.06.2014 N 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» // «Российская газета», № 127, 06.06.2014

[13] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // «Вестник ВАС РФ», № 12, декабрь, 2006

В связи с непродолжительным периодом времени работы Верховного Суда РФ в новом качестве после конституционной судебной реформы от 6 августа 2014 года Верховный Суд РФ принял небольшое количество своих актов по налогам.

К судебным прецедентам ВС РФ относятся:

- постановления Верховного Суда РФ;

- информационные письма Верховного Суда РФ;

- судебные акты Судебной коллегии Верховного Суда РФ.

В настоящее время Верховный Суд РФ при рассмотрении налоговых споров выносит в основном определения об отказе в передаче заявления для рассмотрения в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

4) информационные письма Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ; 5) судебные акты арбитражных судов округов; 6) судебные акты Судебной коллегии Верховного Суда РФ.

К иным судебным прецедентам относятся:

- информационные письма Высшего Арбитражного Суда РФ;

- судебные акты арбитражных судов округов.

Информационные письма ВАС РФ в п. 1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 04.06.2014 N 8-ФКЗ не названы в качестве разъяснений, сохраняющих свою силу до их отмены Верховным Судом РФ.

Вместе с тем, разъяснения, содержащиеся в информационных письмах Высшего Арбитражного Суда РФ, должны рассматриваться в качестве судебных прецедентов в настоящий момент, если выводы, содержащиеся в них, основаны на стабильной арбитражной практике.

Судебные акты арбитражных судов округов (ранее федеральные арбитражные суды) являются судебными прецедентами, если они представляют собой сложившуюся арбитражную практику.

1.3 Досудебное и судебное урегулирование налоговых споров

Досудебный порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, ориентирован на создание необходимых условий для последующего рассмотрения и разрешения налогового спора в судебном порядке. На это еще 10 лет назад справедливо указывал В.Ф. Яковлев, отмечая, что поступление в суд тщательно проработанных предварительных материалов облегчает и ускоряет судебное рассмотрение этих дел. [14]

По мнению Н.И. Клейн, к досудебному порядку следует отнести предусмотренные законом случаи, когда обращение в вышестоящий орган лица, действия (бездействие) которого оспариваются, либо в иной орган исполнительной власти является обязательным. Его несоблюдение препятствует обращению в суд. Этот обязательный порядок оспаривания следует отграничивать от случаев, когда законом предусмотрено право лица, интересы которого нарушены или оспариваются, обжаловать действия или решение, принятое органами, наделенными правоприменительными правомочиями, в суд либо вышестоящий орган (должностному лицу вышестоящего органа).[15]

Именно неразрешенные разногласия налогового органа и налогоплательщика по фактическим обстоятельствам и спорным вопросам права впоследствии становятся предметом рассмотрения и разрешения вышестоящим налоговым органом и судом и требуют доказывания. Процесс доказывания по делу об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки, в досудебном порядке начинается после принятия к рассмотрению апелляционной жалобы или жалобы вышестоящим налоговым органом и продолжается в судебном порядке. Целью урегулирования разногласий

---

[14] Итоги работы арбитражных судов в 2003 г. Основные задачи на 2004 г. URL: http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/index_ar.htm.

[15] Клейн Н.И. О развитии арбитражного процессуального законодательства // Журнал российского права. – 2010. – № 4. – С. 8.

налогоплательщика и налогового органа в досудебном и судебном порядке является подтверждение доказательствами фактов хозяйственной жизни налогоплательщика или установление отсутствия возможности доказать существование таких фактов, влекущих для налогоплательщика правовые последствия в сфере налогообложения, и правовое обоснование последних.[16]

Таким образом, урегулирование разногласий в рассматриваемых порядках рассмотрения дела налоговым органом и вышестоящим налоговым органом не совпадает по предмету. В то же время при таком ограниченном предмете разногласий (только фактические обстоятельства) урегулировать разногласия возможно путем подачи налогоплательщиком письменных возражений (в досудебном порядке возражения налогоплательщика содержатся в апелляционной жалобе или жалобе) и проведения переговоров по ним. Как уже отмечалось, в досудебном порядке проведение переговоров не допускается. Таким образом, рассматриваемые порядки различаются и по способам урегулирования разногласий, допускаемым в них.[17]

Напомним, что в США урегулирование разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом путем подачи письменных возражений и проведения переговоров по ним возможно только после вынесения решения, это является началом процедуры рассмотрения налогового спора в рамках установленного административного порядка.

В свете изложенного представляется, что несудебный порядок урегулирования разногласий в России имеет преимущество: еще до вынесения решения по результатам налоговой проверки могут быть урегулированы разногласия по фактическим обстоятельствам путем подачи письменных возражений и проведения переговоров по ним, это обеспечивает законность и обоснован-

[16] Казачкова З.М., Летавина Е.А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Административное право и процесс. 2014. № 5. С. 45

[17] Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. М.: Норма, 2015. С. 48

ность принимаемого налоговым органом решения по результатам налоговой проверки.

Рассмотрение материалов налоговой проверки представляет собой порядок вынесения решения налоговым органом по результатам проверки, который в то же время служит урегулированию обоснованных разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом по вопросам факта. Непредставление налогоплательщиком письменных возражений на акт проверки не препятствует обжалованию налогоплательщиком решения, вынесенного по результатам проверки, в вышестоящий орган, а затем и обращению налогоплательщика в суд. Несоблюдение налоговым органом процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки также не препятствует обращению за судебной защитой. В случае существенного нарушения означенной процедуры предусматриваются иные правовые последствия (в виде отмены решения налогового органа на основании п. 14 ст. 101 НК РФ[18]), чем при несоблюдении досудебного порядка. С 1 января 2014 г. досудебный порядок обжалования установлен для всех ненормативных актов налоговых органов (п. 2 ст. 138 НК РФ). Для обращения в суд определяющее значение имеет факт рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом - при этом неважно, принял ли вышестоящий налоговый орган такую жалобу налогоплательщика с соблюдением или с нарушением сроков.

Досудебный порядок урегулирования налогового спора считается также соблюденным и в случае, когда жалоба в вышестоящий налоговый орган подана, но в установленный законом срок им не рассмотрена. ФАС Московского округа в Постановлениях от 25 апреля 2011 г. по делу N А40-77655/10-99-382, от 27 мая 2010 г. по делу N А41-25652/09 подчеркнул, что, если вышестоящий налоговый орган в установленный срок не принял решения по жалобе налогоплательщика, тот вправе обратиться в арбитражный суд, не до-

[18] «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // «Собрание законодательства РФ», N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

жидаясь фактического принятия решения по жалобе. ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 28 февраля 2011 г. по делу N А78-3635/2010 также отметил, что при неполучении заявителем письменного ответа на жалобу в течение месяца срок для обращения налогоплательщика в суд должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом. Об этом свидетельствует и п. 3 ст. 138 НК РФ, в котором прямо закреплено, что в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного в п. 6 ст. 140 НК Российской Федерации.[19]

При условии прохождения стадии досудебного обжалования, налогоплательщик вправе обжаловать решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности в суд (п. п. 1, 2 ст. 138 НК РФ).

Для этого нужно подать заявление о признании решения налогового органа недействительным в арбитражный суд субъекта РФ по месту нахождения налогового органа (п. 4 ст. 138 НК РФ, ст. 35 АПК РФ). Указанный суд для данной категории дел является судом первой инстанции (ч. 2 ст. 29, ч. 1 ст. 34 АПК РФ).

Заявление рассматривается по общим правилам искового производства с учетом особенностей, которые установлены гл. 24 АПК РФ (п. 1 ст. 197 АПК Российской Федерации).

[19] Чуряев А.В. Практический комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2013.

Дело рассматривает судья единолично. Срок рассмотрения - не более трех месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу. Председатель арбитражного суда может продлить этот срок до шести месяцев в связи с особой сложностью дела или значительным числом участников арбитражного процесса (п. 1 ст. 200 АПК РФ).

Заявление о признании решения по налоговой проверке недействительным может быть подано в суд в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщику стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по жалобе (ч. 4 ст. 198 АПК РФ, п. 1 ст. 256 ГПК РФ, п. 3 ст. 138 НК Российской Федерации).

До вступления в силу Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ трехмесячный срок обжалования решения по проверке в суд исчислялся со дня, когда налогоплательщику становилось известно о его вступлении в силу (п. 5 ст. 101.2 НК РФ, ч. 4 ст. 198 АПК РФ). При этом в случае подачи налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган жалобы на вступившее в силу решение по проверке (которое не было обжаловано в апелляционном порядке) к моменту получения ответа по ней указанные три месяца могли уже пройти. В результате налогоплательщик, соблюдая обязательный досудебный порядок обжалования, формально утрачивал возможность оспорить решение в суде в порядке гл. 24 АПК РФ.

На практике данная ситуация вызывала споры. Иногда суды в таком случае принимали и рассматривали заявления налогоплательщиков. Дело в том, что, по мнению некоторых судей, трехмесячный срок обращения в суд исчислялся с момента получения налогоплательщиком решения вышестоящего налогового органа, принятого по жалобе. Однако есть и противоположные примеры.

Налогоплательщики, налоговые агенты и иные лица для защиты своих прав и законных интересов вправе обратиться в суд только в том случае, если досудебные способы урегулирования налоговых споров исчерпаны.

В пункте 62 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что в случае если суд при рассмотрении спора установит, что в производстве вышестоящего налогового органа имеется жалоба на решение налогового органа, которое обжалуется в судебном порядке, суд обязан приостановить рассмотрение дела до рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы налогоплательщика. При этом срок приостановления не должен превышать сроков рассмотрения жалобы, установленных НК РФ. В случае, если после возобновления производства по делу будет установлено, что указанное решение налогового органа было отменено вышестоящим налоговым органом полностью или в части и что обстоятельства, послужившие основанием подачи налогоплательщиком жалобы, устранены, суд прекращает производство по делу полностью или в соответствующей части.

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, затрагивающих права и законные интересы лиц, рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным Арбитражным процессуальным кодексом РФ, с особенностями, установленными в гл. 24 АПК РФ.

Производство по данной категории дел возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений и действий (бездействия) указанных органов и лиц.

Когда говорят об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, чаще всего имеется в виду обращение заинтересованных лиц в суд с требованиями (заявлениями) о признании недействительными решений о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, принимаемых как по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, так и иных мероприятий налогового контроля.

Налогоплательщики, налоговые агенты и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением об оспаривании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения как вступившего, так и не вступившего в силу, с момента истечения срока, установленного для рассмотрения жалобы, и до истечения трех месяцев с момента, когда налогоплательщику стало известно о вынесении вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (п.72 Постановления № 57).

Суд по ходатайству лица, обратившегося в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа, может принять обеспечительные меры (ст. ст. 91 и 199 АПК РФ),например:

1) запрещение налоговому органу совершать определенные действия, касающиеся предмета спора;

2) приостановить взыскание по оспариваемому заявителем исполнительному или иному документу, взыскание по которому производится в бесспорном (безакцептном) порядке;

3) приостановить действие оспариваемого акта, решения.

Отдельно хотелось бы остановиться на разъяснениях Пленума ВАС РФ, изложенных в п. 78 Постановления N 57, касающихся возможности представления налогоплательщиком и налоговым органом в суд дополнительных доказательств.

По общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора (на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

В то же время дополнительные доказательства могут быть представлены в суд по ходатайству лица, участвующего в деле.

В этом случае суд вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с дополнительными доказательствами и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство.

При этом в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств.

Независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

ГЛАВА 2. Урегулирование налоговых споров посредством судебной и правоприменительной практики

2.1 Анализ судебной и правоприменительной практики в урегулировании налоговых споров

Как было отмечено ранее, судебным прецедентом является судебный акт, который является обязательным для применения нижестоящими судами.

Постановления Конституционного Суда Российской Федерации обязательны для всех правоприменительных органов, в том числе и для налоговых органов, в силу закона. Однако иные судебные прецеденты формально обязательны только для судов, в связи с чем налоговые органы в принципе могут ими не руководствоваться.

Такого порядка на практике долгое время придерживались налоговые органы на местах и, несмотря на наличие постановлений ВАС Российской Федерации, руководствовались противоположной точкой зрения. Данное положение приводило к необоснованным расходам бюджета, связанным с возмещением судебных издержек.

Данное положение длилось до 2011 года, в котором Федеральная налоговая служба РФ издала Приказ от 09.02.2011 № ММВ-7-7/147 «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах». Значимость данного Приказа подтверждается тем, что в него в 2014 году были внесены изменения Приказом ФНС РФ от 04.09.2014 № ММВ-7-7/147.[20]

Несмотря на то, что данный Приказ установил порядок организации работы налоговых органов в судах, в последнее время некоторые налоговые инспекции, а также управления ФНС при принятии своих решений по актам налоговых проверок и по жалобам на эти решения стали руководствоваться судебными прецедентами по налоговым спорам.

---

[20] Приказ ФНС России от 09.02.2011 N ММВ-7-7/147 (ред. от 04.09.2014) «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах» // «Официальные документы», N 9, 01.03.2011

При работе в судах Приказ ФНС РФ 09.02.2011 № ММВ-7-7/147@, который должен применяться налоговыми органами в обязательном порядке, установил следующие правила:

Во-первых, начальникам инспекций ФНС России приказано при принятии решения о направлении апелляционных, кассационных и надзорных жалоб учитывать сложившуюся устойчивую судебную практику, в частности решения Конституционного Суда РФ, сохраняющие свое действие постановления Высшего Арбитражного Суда РФ, постановления Верховного Суда РФ, а также информационные письма Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ, судебные акты арбитражных судов округов и Судебной коллегии Верховного Суда РФ, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом аналогичной аргументации.

Иными словами, налоговые органы при обжаловании судебных актов по налоговым спорам обязаны учитывать сложившуюся арбитражную практику, если спор касается аналогичных вопросов и при этом применяется аналогичная аргументация, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков (налоговых агентов).

Для этого начальник юридического отдела налогового органа должен написать докладную записку со ссылкой на нормативные акты и судебную практику и согласовать ее с руководителем налогового органа.

Во-вторых, начальникам инспекций приказано передавать в управления ФНС России по субъектам РФ материалы судебных дел по оспариваемым суммам требований свыше 5 миллионов рублей (начальникам территориальных налоговых инспекций, подведомственных Управлению ФНС России по г. Москве, территориальных налоговых инспекций, подведомственных Управлению ФНС России по Московской области, территориальных налоговых инспекций, подведомственных Управлению ФНС России по Санкт-

Петербургу, - по оспариваемым суммам требований свыше тридцати миллионов рублей).

При определении размера исковых требований подлежат учету суммовые показатели, заявленные в исковых требованиях, в том числе суммы налогов (сборов), пени и налоговых санкций.

В-третьих, руководителям Управлений ФНС России по субъектам РФ приказано, в частности:

- обеспечить обязательное участие специалистов управлений ФНС России по субъектам РФ в судебных заседаниях по оспариваемым суммам требований свыше 30 миллионов рублей (руководителям Управления ФНС России по Московской области, Управления ФНС России по Санкт-Петербургу - по оспариваемым суммам требований свыше 50 миллионов рублей, руководителю Управления ФНС России по г. Москве - по оспариваемым суммам требований свыше 100 миллионов рублей);

- обеспечить правовое сопровождение и участие по судебным делам, рассмотрение которых может иметь значение для формирования судебной практики, вне зависимости от суммы заявленных требований.

Помимо вышеназванного письма ФНС РФ своим письмом от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097 направило для использования письмо Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571[21], в соответствии с которым налоговые органы в работе должны руководствоваться решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации со дня их официального опубликования.

[21] Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России «(вместе с Письмом Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики»)

Так, на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Вместе с тем письма Минфина России, в которых разъясняются вопросы применения законодательства РФ о налогах и сборах, не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативными правовыми актами. Эти письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов (письмо Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571).

2.2 Тенденции развития судебной и правоприменительной практики

Судебная практика по налоговым спорам многообразна.

Рассмотрим некоторые категории судебной практики, оказавшие существенное влияние на позицию налогоплательщиков спорным вопросам, а также на результаты рассмотрения судебных дел по данным категориям.

Выбытие имущества по воле, не зависящей от налогоплательщика (порча, бой, хищение, стихийное бедствие и т.п.), НДС не облагается, если налогоплательщик документально подтвердит факт такого выбытия.

Пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33[22] гласит: «При определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания пункта 1 статьи 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Кодекса он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь.

Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надле-

[22] Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // «Вестник ВАС РФ», N 7, июль, 2014

жит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным пунктом 2 статьи 154 Кодекса для случаев безвозмездной реализации имущества».

Данный судебный прецедент содержит три самостоятельных вывода:

1) выбытие имущества по воле, не зависящей от налогоплательщика, НДС не облагается;

2) для того чтобы указанное выбытие не облагалось НДС, налогоплательщик должен документально подтвердить соответствующую причину такого выбытия;

3) если соответствующая причина такого выбытия не будет подтверждена налогоплательщиком документально, то такое выбытие имущества облагается НДС исходя из рыночных цен без включения в них налога.

К выбытию имущества по воле, не зависящей от налогоплательщика, можно отнести выбытие имущества в результате:

- порчи;

- боя;

- хищения;

- стихийного бедствия;

- необходимости уничтожения недоброкачественной продукции на основании решения органов власти (письмо Минфина России от 23 августа 2013 г. N 03-07-11/34617);

- списания морально устаревших товаров (письма Минфина России от 5 июля 2011 г. N 03-03-06/1/397, от 7 июня 2011 г. N 03-03-06/1/332);

- списания продукции в связи с истечением срока годности (письмо Минфина России от 4 июля 2011 г. N 03-03-06/1/387);

- списания продукции в связи с недостачей, выявленной в результате инвентаризации (письмо Минфина России от 4 июля 2011 г. N 03-03-06/1/387);

- других аналогичных событий.

Одним из основных способов выявления причин выбытия имущества по воле, не зависящей от налогоплательщика, является инвентаризация.

В соответствии с п. 3 ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»[23] случаи, сроки и порядок проведения добровольной инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом.

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

Так, согласно п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н)[24] проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года) с учетом следующих правил:

а) инвентаризация основных средств проводиться один раз в три года;

б) инвентаризация библиотечных фондов может проводиться один раз в пять лет;

в) в организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи.

---

[23]. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» // «Собрание законодательства РФ», 12.12.2011, N 50, ст. 7344

[24] Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // «Российская газета» («Ведомственное приложение»), N 208

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ. Таким образом, при выбытии имущества в результате порчи, в том числе боя, хищения, стихийного бедствия, в том числе пожара и других чрезвычайных ситуаций, налогоплательщик должен провести инвентаризацию и составить соответствующий акт (опись, ведомость) в порядке, установленном Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (прил. к Приказу Минфина России от 13.06.1995 N 49).

Выбытие имущества в результате хищения, недостачи или порчи.

Согласно п. 5.2 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств к документам, представляемым для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должен быть приложен один из следующих документов:

- решение следственных или судебных органов, подтверждающее отсутствие виновных лиц;

Относительно обязательного наличия решений следственных или судебных органов Высший Арбитражный Суд РФ в своем решении от 04.12.2013 № ВАС-13048/13[25], а также Конституционный Суд РФ в Определении от 24.09.2012 N 1543-О указали о необязательности наличия таких документов в организациях розничной торговли, предлагающих свободный доступ покупателей к реализуемым товарам;

- решение следственных или судебных органов об отказе на взыскание ущерба с виновных лиц;

[25] Решение ВАС РФ от 04.12.2013 N ВАС-13048/13 Об удовлетворении частично заявления о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2012 № 03-03-06/1/630.

В данном случае судом может быть вынесено решение об отказе во взыскании ущерба с виновных лиц;

- заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

При этом в п. 5.2 вышеназванных Методических указаний не сказано, что отдел технического контроля должен являться сторонней организацией, а также какие организации имеют право на дачу такого заключения (данный вывод подтверждается, в частности, в Постановлении ФАС Московского округа от 12.04.1999 по делу N КА-А40/926-99).

Факт порчи может подтверждаться внутренней службой самой организации либо сторонней специализированной организацией (см. прил.1).

Последствия отсутствия у налогоплательщика документов, подтверждающих соответствующие причины выбытия имущества.

Данным прецедентом ВАС переложил бремя доказывания причин выбытия имущества с налогового органа на налогоплательщика.

В случае обнаружения в ходе налоговой проверки фактов выбытия имущества, которые налогоплательщик квалифицирует в качестве выбытия без его воли, налоговый орган вообще не должен опровергать данного обстоятельства, а должен проверить наличие документов, подтверждающих соответствующую причину выбытия имущества.

Если налогоплательщик не подтверждает документально соответствующую причину выбытия имущества, то такое выбытие имущества облагается НДС исходя из рыночных цен в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 154 НК Российской Федерации.

ГЛАВА 3. Направления совершенствования механизмов судебной и правоприменительной практики в регулировании налоговых правоотношений

3.1 Проблемы в развитии судебной и правоприменительной практики в налоговых правоотношениях

Особенностью доказывания в налоговом правоприменении является отсутствие независимого арбитра, оценивающего представленные доказательства. В связи с этим налоговые органы совмещают в одном лице и функцию представления доказательств, и функцию их оценки.

Соответственно, доказывание в налоговом правоприменении отличается следующими недостатками:

1) минимальное законодательное регулирование процесса доказывания.

В традиционном процессе (арбитражный, уголовный, гражданский) доказывание обстоятельства лицом, участвующим в деле, имеет три стороны:

- фактическую - представление доказательств;

- юридическую - обоснование относимости (либо неотносимости) и допустимости (либо недопустимости) доказательств;

- психологическую - убеждение арбитра в достоверности, достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности для установления обстоятельства (либо в недостоверности и отсутствии взаимной связи доказательств в их совокупности для установления отсутствия обстоятельства).

В отличие от доказывания в классических видах процесса, налоговый процесс не является состязательным по своей сути, поскольку субъект, оценивающий доказательства, и субъект, их предоставляющий, как правило, совпадают. В связи с этим доказывание юридически значимых обстоятельств налоговыми органами имеет следующие стороны:

- фактическую - собирание доказательств, под которым подразумевается как истребование доказательств в результате активных действий налого-

вых органов, так и получение доказательств, добровольно предоставленных налогоплательщиком;

- юридическую - проверка относимости, допустимости и достаточности собранных доказательств.

Регулирование налоговым законодательством процесса доказывания налоговыми органами в большинстве случаев сводится к установлению порядка оформления и получения доказательств. Иными словами, налоговое законодательство ориентировано на установление порядка сбора и оформления доказательств в результате мероприятий налогового контроля.

Сам порядок доказывания, т.е. установления истинности событий, остается практически не урегулированным налоговым законодательством, в силу указанного выше совпадения субъектов доказывания;

2) практически полное отсутствие правовых требований к понятию и системе доказательств. Систему доказательств мы можем вывести только интуитивно, путем анализа норм налогового законодательства, и только применительно к налоговому контролю. А требования к ним зачастую не установлены вовсе.

Вышеуказанные недостатки предопределяют активную позицию судов в восполнении данных пробелов законодательного регулирования процесса доказывания по налоговым делам.[26]

Одной из ключевых проблем доказывания, существующих на практике, является проблема допустимости доказательств.

Общее правило установлено ст. 101 ч. 4 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ), согласно которой не допускается использование доказательств, добытых с нарушением налогового законодательства.

В развитие данной нормы Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении N 57 от 30.07.2013 «О некоторых вопросах, возникающих

[26] Красюков А.В. Влияние судебной практики на процесс доказывания в налоговом правоприменении // Налоги. 2014. № 3. С. 35

при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указал:

- во-первых, что истребование документов возможно только в пределах сроков проведения налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 27);

- во-вторых, доказательства, истребованные после завершения налоговой проверки, не должны учитываться при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 27).

Ситуация выглядит юридически безупречной, пока не проанализируешь указанное Постановление Пленума внимательнее.

При внимательном изучении можно увидеть следующие аспекты:

- ВАС РФ допускает использование налоговыми органами доказательств, полученных до начала налоговой проверки, причем не только в рамках ранее проводимых мероприятий налогового контроля, но и другими способами (п. 27). Тем самым становится неопределенным момент, с которого налоговый орган вправе начать собирать доказательства;

- допускает использовать доказательства, полученные в рамках оперативно-розыскной деятельности, при рассмотрении материалов налоговой проверки. При этом единственное требование к этим доказательствам - они должны быть получены и оформлены в соответствии с ФЗ N 144-ФЗ от 12.08.1995 «Об оперативно-розыскной деятельности» (п. 45).

Никакие требования налогового законодательства, а также требования, сформулированные ВАС РФ, к доказательствам в налоговом правоприменении на них не распространяются. Тем самым эти материалы могут быть получены после истечения срока налоговой проверки и использованы при рассмотрении ее материалов.

Напрашивается вывод, что, устанавливая подобные правила, ВАС РФ фактически разделяет такие понятия, как «сроки налоговой проверки» и

«сроки сбора и представления доказательств», что позволяет налоговым органам продлить сроки сбора доказательств и тем самым размывает критерии допустимости доказательств в налоговом правоприменении.

Еще примером судебного правотворчества, изменяющего налоговое законодательство, является доктрина необоснованной налоговой выгоды.

Эта доктрина представляет собой сочетание известных во всем мире концепций «приоритета существа над формой», «деловой цели», «сделки по шагам» с чисто концепциями «добросовестности налогоплательщика» и «должной осмотрительности налогоплательщика».

Данная доктрина поспособствовала появлению в налоговом правоприменении своеобразной «параллельной реальности». Существующие в налоговом законодательстве правила поведения, большинство из которых четкие и непротиворечивые по сути, и налогоплательщики, и налоговые органы вынуждены применять через призму доктрины необоснованной налоговой выгоды. В результате этого налоговое правоприменение не только не упрощается, но и становится все сложней и противоречивей.

В этой ситуации как минимум следует повторно обобщить арбитражную практику по данному вопросу, так как с 2006 г. прошло уже достаточно много времени. Как максимум необходимо ставить вопрос о законодательном закреплении этой доктрины.

Применительно к правовым позициям высших судов существует еще проблема конкуренции их правовых позиций, существенно влияющая на налоговое правоприменение в целом и на доказывание в частности.

В качестве примера можно привести конкуренцию правовых позиций, изложенных в Определении Конституционного Суда РФ (далее - КС РФ) от 08.04.2010 № 468-О-О « и в п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ N 57 от 30.07.2013.

Согласно правовой позиции КС РФ факт получения налогового требования по почте заказным письмом на шестой день после направления может быть опровергнут при рассмотрении спора в суде.

ВАС РФ исходит из того, что в силу прямого указания закона соответствующая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком требования об уплате налога.

Иными словами, КС РФ считает презумпцию вручения требования об уплате налога по истечении шести дней с момента направления его заказным письмом с уведомлением опровержимой, а ВАС РФ - неопровержимой.

В доктрине налогового права существуют два диаметрально противоположных метода устранения такой конкуренции. Первый можно условно назвать иерархическим, и основан он на общеобязательной для всех силе решений КС РФ. Исходя из этого, приоритет отдается правовым позициям КС.

Второй основан на специализации судов и заключается в том, что решение специализированного суда имеет преимущество перед всеми другими. Поскольку арбитражные суды являются специализированными судами по рассмотрению налоговых споров предпринимателей, то правовые позиции ВАС РФ должны иметь преимущество перед решениями КС РФ. Тем самым конкуренция правовых позиций порождает проблему двойного правосудия, с которой необходимо бороться. Недопустимо одну и ту же норму налогового законодательства применять противоположным образом.

3.2 Направления совершенствования механизмов судебной и правоприменительной практики

Развитие отечественного налогового законодательства показывает, что поэтапное введение актов законодательства о налогах и сборах, а также поспешность законодателя в разработке и принятии налогово-правовых актов, отсутствие системности в формировании внутренней структуры налогового

закона - основные причины увеличения числа налоговых судебных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Как правило, произвольное толкование налоговыми органами норм права приводит к возникновению конфликтных ситуаций (споров), которые приводят граждан, предпринимателей и организации в судебно-арбитражные органы различной юрисдикции.[27]

Для налогового права наиболее значимым в этой связи следует назвать, хотя и не закрепленное в Налоговом кодексе Российской Федерации, однако сформулированное в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 года N 9-П[28] право на налоговое планирование.

Согласно указанному Постановлению, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа.

Следует отметить, что в указанном Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации формулировка права налогоплательщика на налоговое планирование своей деятельности фактически соответствует классической формуле злоупотребления правом. В качестве субъективных прав лиц здесь обозначены права налогоплательщиков на выбор оптимального вида платежа. В качестве негативного эффекта реализации субъективного права указано уменьшение сумм налогов, подлежащих уплате, то есть нарушение фискальных интересов государства.

---

[27] Фоков А.П. Судьям: об обеспечении единообразных подходов к разрешению налоговых споров физических и юридических лиц // Российский судья. 2014. № 9. С. 3

[28] Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова»

Таким образом, указывая на недопустимость установления ответственности, КС РФ признает правомерность законных действий налогоплательщиков независимо от нанесения ущерба фискальным интересам государства, что в целом соответствует мнению о невозможности злоупотребления в налоговом праве.

Конституцией Российской Федерации установлены принципы свободы экономической деятельности, единого экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, поддержки конкуренции, признания и защиты частной, государственной и муниципальной и иных форм собственности.

В то же время необходимость защиты как частных, так и публичных интересов диктует необходимость ограничения свободы экономической деятельности. Исходя из этого, ч. 3 ст. 17 Конституции Российской Федерации в защиту публичного интереса установлено, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Таким образом, Конституцией Российской Федерации закрепляется общеправовой принцип недопустимости злоупотребления правом.

Отвечая на вопрос о целевом характере субъективных прав налогоплательщиков, следует отметить, что никакие права, предоставленные законодательством о налогах и сборах, не обусловлены обязательством налогоплательщиков действовать в фискальных интересах государства, иными словами, цель предоставления субъективных прав налогоплательщикам не может заключаться в исполнении обязательств по уплате налогов. В то же время предоставление соответствующих прав на налоговые вычеты, льготы и освобождения, то есть те или иные налоговые выгоды, преследует лишь цели снижения налогового бремени налогоплательщиков.

В налоговом праве в качестве примера описательно-результативной модели можно привести порядок подтверждения права на получение возме-

щения при налогообложении по нулевой ставке налогом на добавленную стоимость, установленный ст. 165 Налогового кодекса. В данном случае трудно представить возможность злоупотребления правом, поскольку любое отклонение от установленного порядка влечет за собой отказ в возмещении.

Что же касается ориентированной модели должного поведения налогоплательщика при реализации им прав, то в целом выявление подобных моделей представляется довольно сложным, поскольку Налоговым кодексом не предусмотрены такие права, которые не предполагают достижение конкретно определенного результата, но в своем описании опираются на ориентир, стремление к которому определяет правомерность реализации права налогоплательщика. В данном случае примером может служить право налогоплательщика на налоговую оптимизацию, не закрепленное Налоговым кодексом. Однако в отношении этого примера отнесение реализации права к ориентированной модели не представляет практического значения, поскольку не позволяет оценить правомерность действий налогоплательщика.

В отношении бенефициарной модели реализации прав также следует отметить, что эта модель не может быть применена к понятию злоупотребления в налоговом праве, поскольку предоставление субъективных прав налогоплательщикам не обусловлено необходимостью их реализации в пользу каких-либо третьих лиц.

Налоговый кодекс, в отличие от актов налогового законодательства зарубежных стран, не содержит упоминаний о злоупотреблении правом.

Основываясь на выводах о том, что злоупотребление правом возможно там, где модель реализации субъективного права предполагает известную степень неопределенности, следует обратить внимание на следующие особенности отраслей публичного права.

Исходя из того, что основным методом правового регулирования в отраслях публичного права является императивный метод (предписания), сле-

дует предположить, что публичное право, и в частности налоговое право, требует более высокой степени определенности правовых норм. Таким образом, в случае если существует необходимость закрепления понятия злоупотребления в налоговом праве, то налоговое право должно запрещать конкретные формы злоупотребления правом.

Примером подобных ограничений, именуемых в международной практике специальными нормами против злоупотребления правом или обхода налогового закона, могут служить нормы второй части Налогового кодекса, ограничивающие применение налоговых льгот, освобождений, вычетов и прочего. Так, ст. 269 Налогового кодекса введено правило тонкой капитализации[29]. Суть данного правила состоит в отказе налогоплательщикам в применении меньших налоговых ставок в отношении доходов, полученных в виде процентов по займам, чем тех налоговых ставок, которые установлены в отношении доходов, полученных в виде дивидендов.

В целях противодействия искусственному занижению налоговых обязательств путем финансирования компаний не посредством покупки акций, а посредством выдачи займов и соответственно применения меньшей налоговой ставки Налоговым кодексом устанавливаются предельные соотношения между суммами активов налогоплательщиков и суммами задолженности, при достижении которых к доходам в виде процентов по займам применяются ставки, предусмотренные для доходов в виде дивидендов. Следует отметить, что указанным правилом не отслеживается природа и судьба предоставляемых компании денежных средств, и предоставление права на более выгодную налоговую ставку не ставится в зависимость от порядка распоряжения денежными средствами.

В последние годы российские суды при разрешении налоговых споров все чаще сталкиваются с необходимостью применения так называемых пра-

[29] «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2015) // «Парламентская газета», № 151-152, 10.08.2000.

вил недостаточной капитализации, закрепленных в п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ. Эти правила ограничивают возможность вычета при исчислении налога на прибыль процентов по заемным средствам, полученным российскими налогоплательщиками от иностранных акционеров, а также обязывают российских заемщиков удерживать налог на доходы при выплате таких сумм за рубеж в режиме дивидендов.[30]

Судебная практика по обозначенной категории споров, по сути, начала формироваться лишь с конца 2011 г. Президиумом ВАС РФ при рассмотрении дела компании «Северный Кузбасс»[31] было признано неверным бытовавшее ранее мнение о дискриминационном характере правил недостаточной капитализации и их противоречии международным соглашениям об избежании двойного налогообложения.

Как известно, финансирование деятельности любой организации осуществляется за счет двух источников - собственных и привлеченных (заемных) средств. Выбор акционером-налогоплательщиком того или иного способа финансирования - через увеличение собственного капитала или путем предоставления займа - обычно имеет под собой экономические основания.

Такой выбор, однако, может быть продиктован и преимущественно соображениями налоговой экономии. С точки зрения налоговых последствий осуществление вложений в собственный капитал оказывается менее привлекательным, чем предоставление займа: проценты по долговым обязательствам учитываются в составе расходов по налогу на прибыль (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), а дивиденды, которые выплачиваются из прибыли, оставшейся после уже произведенного налогообложения, в расходы повторно не включаются (п. 1 ст. 270 НК РФ).

---

[30] Разгильдеев А.В. Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // Вестник ВАС РФ. 2014. № 4. С. 14

[31] Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 N 8654/11 по делу № А27-7455/2010 // «Вестник ВАС РФ», N 3, 2012

Более того, в соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ выплачиваемые иностранному резиденту проценты и дивиденды подлежат налогообложению в Российской Федерации. Налог в этом случае должен удерживаться российским заемщиком как налоговым агентом при выплате соответствующих сумм (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Однако большинством международных соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющих в соответствии со ст. 7 НК РФ приоритет над нормами национального налогового права, предусмотрено либо полное освобождение процентов от налогообложения в государстве, являющемся источником их выплаты, либо применение меньшей ставки налога по сравнению с той, которая применяется к дивидендам. Следовательно, возможна ситуация, при которой российский заемщик получает налоговую выгоду, учитывая под видом процентов суммы, в действительности представляющие собой возврат вложений, осуществленных материнской компанией в его собственный капитал, а иностранная материнская компания избегает налогообложения этих доходов в Российской Федерации.

Очевидно, что именно соображениями борьбы с подобными явлениями продиктовано включение в ст. 269 НК РФ норм, которые определяют налоговую судьбу процентов, начисленных и уплачиваемых по так называемой контролируемой задолженности. В соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ контролируемой признается задолженность российского налогоплательщика по долговому обязательству перед:

- иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала российской организации - заемщика;

- российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом названной иностранной организации;

- любым иным лицом, если эта иностранная организация (ее аффилированное лицо) выступает поручителем, гарантом или иным образом обязуется обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации-заемщика.

Последствия попадания долгового обязательства в разряд контролируемых по любому из перечисленных оснований определены в п. 2 и 3 ст. 269 НК РФ: проценты, начисленные по такому долговому обязательству в соответствующей части, не могут быть включены в состав расходов при исчислении налога на прибыль. А п. 4 ст. 269 Налогового Кодекса Российской Федерации устанавливает, что налогообложение этих сумм при их выплате осуществляется в режиме дивидендов.

В то же время нельзя не признать, что правила п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ сформулированы жестко. Их буквальное применение не исключает риска получения математически корректного, но несправедливого результата в виде отказа в вычете процентов по займам, полученным на рыночных условиях в широком смысле, т.е. в отсутствие влияния на заключение сделки и ее условия факта ассоциированности заемщика и заимодавца. [32]

В судебной практике также возник вопрос о возможности расширительного истолкования перечня случаев, в которых применяется п. 2 ст. 269 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Рассматривается применение этой нормы не только в ситуации, когда заем был предоставлен российскому налогоплательщику другой российской компанией, аффилированной с иностранной материнской компанией налогоплательщика, но и в случаях, когда долговое финансирование было предоставлено иностранным аффилированным лицом (иностранной сестринской

[32] Разгильдеев А.В. Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // Вестник ВАС РФ. 2014. № 4. С. 14

компанией налогоплательщика). Причем некоторые специалисты в области налогового права предлагают только отрицательный ответ.[33]

В отечественной практике так называемые общие нормы против злоупотребления были выработаны судебной доктриной. Основным источником судебной доктрины, направленной на противодействие злоупотреблению налоговым правом, является Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Постановление N 53 не оперирует таким понятием, как «злоупотребление правом», однако оно вводит понятие «налоговая выгода». Под налоговыми выгодами в указанном Постановлении понимаются любые формы снижения налоговой обязанности налогоплательщика в денежном выражении, что в отношении злоупотребления правом тождественно сумме ущерба, нанесенного фискальным интересам государства.

Согласно позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в налоговых спорах судами должен исследоваться вопрос обоснованности налоговых выгод, полученных налогоплательщиками.

Исходя из арбитражной практики, сформированной на основе Постановления N 53, следует выделить следующие критерии оценки обоснованности налоговых выгод:

- реальность хозяйственных операций;

- наличие целей делового характера в хозяйственных операциях;

- проявление налогоплательщиком должной осмотрительности;

- соответствие цен, применяемых налогоплательщиком в операциях, рыночному уровню цен.

Следует отметить, что вышеприведенные критерии оценки обоснованности налоговой выгоды тесно связаны с такими понятиями гражданского

[33] Ахметшин Р.И. Тонкая капитализация: итоги 2013 г., или О том, как пробелы в законе восполняются невнимательностью к правовой норме // Налоговед. 2014. № 3

права, как мнимые и притворные сделки (ст. 170 Гражданского кодекса), степень заботливости и осмотрительности (ст. 401 Гражданского кодекса), а также цена, взимаемая при сравнимых обстоятельствах за аналогичные товары, работы или услуги (ст. 424 Гражданского кодекса). При этом указанные понятия всегда так или иначе связаны с добросовестностью участников гражданских правоотношений и возможностью квалификации их действий в качестве злоупотребления правом.[34]

Представляется необходимым внесение соответствующих изменений в Налоговый кодекс, которые могли бы обеспечить обоснованный порядок учета процентных расходов в данной ситуации. Понятие контролируемой задолженности должно быть уточнено. Приведенное положение содержится в проекте, внесенном в Госдуму 17 февраля 2015 г.

В настоящее время в силу п. 2 ст. 269 НК РФ контролируемая задолженность возникает, например, в случае выдачи займа иностранной организацией, прямо или косвенной владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) российской организации - заемщика. Согласно законопроекту в рассматриваемой ситуации для признания задолженности перед иностранной организацией контролируемой необходимо, чтобы данные лица признавались взаимозависимыми, т.е. доля этого участия должна составить более 25 процентов.

Кроме того, планируется установить исключения из общего правила признания непогашенной задолженности контролируемой. Такое исключение может быть предусмотрено, например, в случае, когда долговое обязательство возникло перед банком (включая организации, признаваемые банками в соответствии с законодательством иностранных государств), не признаваемым взаимозависимым лицом ни в отношении налогоплательщика - российской организации, ни в отношении лиц, которые выступают в качестве пору-

[34] Азмуханов Р.И. Понятие злоупотребления правом в российском налоговом праве // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 94

чителя, гаранта или иным образом обязуются исполнить долговое обязательство российской организации. При этом необходимо соблюдение требований пп. 2 п. 7 ст. 269 НК РФ в редакции проекта.

Из положительных для налогоплательщиков решений можно выделить Постановление ФАС Московского округа от 30.09.2011 N А40-135537/10-129-428 (компания «Скания-Русь»). В данном деле суд указал на то, что правила недостаточной капитализации (установленные в п. 2 ст. 269 НК РФ) не могут применяться к задолженности российской компании перед сестринской (аффилированной) иностранной компанией. Аналогичные выводы следуют из Постановлений Первого арбитражного апелляционного суда от 28.11.2012 N А79-7783/2012 (компания «Девелей») и ФАС Западно-Сибирского округа от 26.09.2012 N А27-16227/2011.

Однако не всегда суды соглашались с позицией налогоплательщиков. Есть и иные судебные решения, принятые в пользу налоговых органов. Дело компании «Нарьянмарнефтегаз» стало первым делом в судебной практике, при рассмотрении которого суд подтвердил возможность применения правил недостаточной капитализации к займам, полученным от иностранных сестринских компаний (Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 N А40-1164/11-99-7 (отказано в пересмотре Определением ВАС РФ от 21.06.2012 N ВАС-7104/12).

Ситуация повторилась в деле по компании ООО «Пирелли Тайр Сервисез» (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.12.2012 N А40-58049/12107-325). В данном разбирательстве судебная коллегия, в том числе со ссылкой на Определение ВАС РФ по делу Нарьянмарнефтегаза, сделала вывод о том, что косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании-кредитора может выражаться в самом факте подконтрольности обоих лиц единому центру - материнской компании (вхождение в международный холдинг), даже если между самими заимодавцем и заемщи-

ком отсутствует непосредственное отношение подчиненности и подконтрольности (владение акциями или долями в уставном капитале). В данном судебном Решении суд не принял во внимание довод налогоплательщика о том, что положения НК РФ о недостаточной капитализации не распространяются на займы, полученные от иностранных сестринских компаний.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что в настоящее время в российском налоговом праве имеются два параллельных режима контроля уровня процентов по займам. Существующие противоречия целесообразно устранить путем внесения в Налоговый Кодекс Российской Федерации двух принципиальных поправок:

1) прямое указание на применимость пункта 12 статьи 105.3 НК РФ к норме статьи 269 НК РФ;

2) замена термина «аффилированное лицо» на термин «взаимозависимое лицо» в пункте 2 статьи 269 НК РФ и установление доли участия иностранного займодавца на уровне 25 процентов для применения правил о контролируемой задолженности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Тенденцией современного правового развития является множественность источников налогового права. В настоящее время сформировать адекватное представление о налоговой системе России, основываясь лишь на изучении статутных источников, не представляется возможным. Напротив, лишь систематизированное изучение всех форм выражения налогово-правовых норм и следование им на практике способно придать участникам налоговых отношений уверенность в добросовестности и правомерности своего поведения. Расширение круга источников налогового права, активное вовлечение судов, фискальных органов и частных лиц в процессы правообразования должны рассматриваться как долговременный фактор правовой модернизации, необходимый для придания налоговому праву нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI века.

В качестве источников налогового права могут рассматриваться акты российских и международных судебных инстанций, связанные с формулированием правовых позиций. В процессе судебной деятельности происходит как уточнение и развитие смысла и содержания норм налогового права в пределах формально неизменной нормы, так и дополнение законодательства новыми положениями, непосредственно регламентирующими поведение субъектов налогового права.

Судебная практика дает возможность сформировать правомерного поведения в ситуациях неопределенности в праве и придать налоговому праву большую гибкость для оперативного реагирования на эволюцию объекта налогово-правового регулирования. Подобные юридические средства заключают в себе элементы неопределенности на уровне законодательства; но вместе с тем, они позволяют снять состояние неопределенности на уровне конкретной ситуации. В конечном итоге обеспечивается единообразие в понимании

и применении налоговых норм, достигается должный уровень правовой унификации. Тенденция к расширенному использованию в процессах правообразования принципов, оценочных понятий, судебных доктрин, договорных форм, открытых перечней, авторитетных рекомендаций, расчетного и вмененного налогообложения и пр.) и вовлечение в него массовых субъектов (судов, правоприменяющих органов, международных организаций, органов межгосударственной интеграции, частных лиц и их ассоциаций) позволяет сделать налоговое право более динамичным, «подвижным» и адекватным изменяющимся реалиям повседневной жизни.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые источники

1. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 04.06.2014) «О Конституционном Суде Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2014) // «Российская газета», № 138 - 139, 23.07.1994
2. Федеральный конституционный закон от 04.06.2014 № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статью 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» // «Российская газета», № 127, 06.06.2014
3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // «Собрание законодательства РФ», № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
4. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2015) // «Парламентская газета», № 151-152, 10.08.2000.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» // «Собрание законодательства РФ», 12.12.2011, № 50, ст. 7344
6. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // «Российская газета» («Ведомственное приложение»), № 208
7. Приказ ФНС России от 09.02.2011 № ММВ-7-7/147@ (ред. от 04.09.2014) «Об организации работы по представлению интересов на-

логовых органов в судах» // «Официальные документы», № 9, 01.03.2011

8. Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России «(вместе с Письмом Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики»)
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова»
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»
11. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // «Вестник ВАС РФ», № 12, декабрь, 2006
12. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу N А27-7455/2010 // «Вестник ВАС РФ», № 3, 2012
13. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» //СПС Консультант Плюс
14. Решение ВАС РФ от 04.12.2013 № ВАС-13048/13 Об удовлетворении частично заявления о признании недействующим письма Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2012 № 03-03-06/1/630.

15. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // «Вестник ВАС РФ», № 7, июль, 2014
16. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.09.2014 по делу № А27-692/2014
17. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.04.2014 по делу № А56-40817/2013

Учебники, монографии, брошюры

18. Головкин А.Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками. М.: Проспект, 2015. 115 с.
19. Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. М.: Норма, 2015. 171 с.

Периодические издания

20. Азмуханов Р.И. Понятие злоупотребления правом в российском налоговом праве // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 94
21. Ахметшин Р.И. Тонкая капитализация: итоги 2013 г., или О том, как пробелы в законе восполняются невнимательностью к правовой норме // Налоговед. 2014. № 3
22. Зорькин В. Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнит. конст. обозрение. 2006. № 3. С. 98.
23. Казачкова З.М., Летавина Е.А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Административное право и процесс. 2014. № 5. С. 45

24. Клейн Н.И. О развитии арбитражного процессуального законодательства // Журнал российского права. 2010. № 4. С. 8.
25. Красюков А.В. Влияние судебной практики на процесс доказывания в налоговом правоприменении // Налоги. 2014. № 3. С. 35
26. Молодцов Т.Р. Методы конституционного регулирования финансовых отношений // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 9. С. 11
27. Разгильдеев А.В. Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // Вестник ВАС РФ. 2014. № 4. С. 14
28. Тарибо Е. В. Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговед. 2011. № 5. С. 13.
29. Чуряев А.В. Практический комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2013.
30. Фоков А.П. Судьям: об обеспечении единообразных подходов к разрешению налоговых споров физических и юридических лиц // Российский судья. 2014. № 9. С. 3