
ПРЕДПРИЯТИЯ И НАЛОГИ

Доктрина «должная осмотрительность при выборе контрагента» в практике рассмотрения налоговых споров

АННОТАЦИЯ

В статье на основе правоприменительной практики арбитражных судов обосновывается целесообразность закрепления в НК РФ положений, конкретизирующих принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления правом в сфере налоговых правоотношений.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: должная осмотрительность при выборе контрагента, недобросовестность налогоплательщика, необоснованная налоговая выгода.

ANNOTATION

The article based on law enforcement practices of arbitration courts substantiates expediency of amending the Tax Code of the Russian Federation provisions, concretizing principles of good faith and non-abuse of rights in the field of tax legal relations.

KEY WORDS: due caution at a choice of the contracting party, unfairness of the taxpayer, unreasonable tax benefit.

Налоговый кодекс РФ не содержит универсальных критериев, позволяющих ограничить правомерную налоговую оптимизацию от уклонения от уплаты налогов (сборов). Между тем распространены случаи, когда действия налогоплательщика, формально не нарушающее норм закона, фактически могут противоречить его духу. В связи с этим в российской правоприменительной практике Конституционным Судом РФ и арбитражными судами с конца 90-х годов прошлого века стала использоваться категория «добросовестность» («недобросовестность»)¹. При этом была признана конституционная презумпция добросовестности субъектов правоотношений в сфере экономики².



Научная доктрина также склоняется к признанию требований добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами общеправовыми, конституционными принципами³ и соответственно принципами налогового права⁴. Чаще всего утверждается, что недопустимость злоупотребления субъективными правами вытекает из

¹ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П; определения КС РФ от 4 декабря 2000 года № 243-О, от 25 июля 2001 года № 138-О, от 8 апреля 2004 года № 168-О.

² См.: определения КС РФ от 25 июля 2001 года № 138-О, от 16 октября 2003 года № 329-О, от 8 апреля 2004 года № 169-О; п. 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

³ См., например: Гаджиев Г. А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами // Государство и право, 2002, № 7, с. 54, 55, 61; Он же. Конституционные принципы рыночной экономики (Развитие основ гражданского права в решениях КС РФ). — М.: Юрист, 2002, с. 62, 86–91, 105; Крусс В. И. Право на предпринимательскую деятельность конституционное полномочие личности / Отв. ред. С. А. Авакьян. — М.: Юрист, 2003, с. 416–418; Он же. Злоупотребление правом: Учебное пособие. — М.: Норма, 2010, с. 33–61; Малиновский А. А. Недопустимость злоупотребления правом как общеправовой принцип // Право и политика, 2006, № 9, с. 30.

⁴ См., например: Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика, 2003, № 1, с. 59–64; Он же. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. — Екатеринбург, 2003, с. 153–164; Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: Монография / Под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Волтерс Клувер, 2007, с. 83, 84, 100–114; Корнаухов М. В. К вопросу о месте категории «добросовестность» в налоговом праве // Арбитражные споры, 2005, № 1, с. 150–153; Попова С. С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях КС РФ: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. — М., 2005, с. 83–92.

принципа добросовестности, который, в свою очередь, является проявлением общеправовых принципов равенства, разумности и справедливости⁵. Злоупотребление правом определяется зачастую через недобросовестность напрямую⁶ либо косвенно – посредством отсылки к принципу добросовестности⁷.

Правда, ни Конституционный Суд РФ, ни Высший Арбитражный Суд РФ не сформулировали правовую позицию, в которой бы определялись понятия «добросовестность» и (или) «недобросовестность» либо «злоупотребление правом».

Хотя ГК РФ оперирует такими категориями, как принцип (реже – требование) добросовестности (обычно – и разумности, иногда – и справедливости), добросовестность (недобросовестность) лица или действий, в его тексте также нет их общих определений. Отсутствуют они и в НК РФ. В связи с этим данные пробелы невозможно компенсировать без соответствующих дополнений этих кодексов, например, с помощью п. 1 ст. 11 НК РФ: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Категории «добросовестность» и «недобросовестность» являются спорными и в цивилистике⁸, и в науке налогового права⁹. Закрепленная в ГК РФ (п. 1 ст. 10) категория «злоупотребление правом» нередко используется арбитражными судами в связи с установлением недобросовестности налогоплательщиков¹⁰, но в НК РФ не упомянута и также является дискуссионной в теории гражданского¹¹ и налогового права¹². Строго говоря, в сфере налоговых правоотношений понятия «добросовестность» и «злоупотребление правом» используются как судебные доктрины¹³, которым должна соответствовать и доктрина «должная осмотрительность при выборе контрагента».

В стремлении дать арбитражным судам более ясные ориентиры для разграничения правомерной налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, с одной стороны, а с другой – несколько сузить свободу судебной усмотрения и соответственно внести большую предсказуемость в разрешение налоговых споров Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ принял постановление от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53). Показательно, что данное постановление избегает ссылок на «добросовестность» и «недобросовестность», в нем предпринята попытка дать арбитра-

⁵ См., например: Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики, с. 96; Он же. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами, с. 58, 61; Попова С. С. Указ. соч., с. 83; Крусс В. И. Указ. соч., с. 51–54.

⁶ См., например: Крусс В. И. Указ. соч., с. 33, 34, 61.

⁷ См., например: Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права, с. 163, 164; Он же. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения, с. 64; Гусева Т. А. Указ. соч., с. 79–84, 100–114; Фомина Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009, с. 11, 12, 23–25.

⁸ См., например: Богданова Е. Е. Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях: Монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010, с. 6–30; Емельянов В. И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. – М.: Лекс-Книга, 2002, с. 91–114; Жгулев А. А. Добросовестность при исполнении обязательства. – М.: Инфотропик Медиа, 2011, с. 1–23; Савсерис С. В. Указ. соч., с. 29–39.

⁹ См., например: Гусева Т. А. Указ. соч., с. 75–84; Корнаузов М. В. Указ. соч., с. 149–162; Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. – М.: Статут, 2007, с. 40–57.

¹⁰ См., например: Радченко С. Д. Злоупотребление правом в гражданском праве России. – М.: Волтерс Клувер, 2010, с. 207, 208; Савсерис С. В. Указ. соч., с. 66.

¹¹ См., например: Волков А. В. Принцип недопустимости злоупотребления гражданскими правами в законодательстве и судебной практике (Анализ более 250 судебных дел о злоупотреблении правом). – М.: Волтерс Клувер, 2010, с. 42–62; Емельянов В. И. Указ. соч., с. 33–60; Кратенко М. В. Злоупотребление свободой договора: частноправовые и публично-правовые аспекты: Монография. – М.: Волтерс Клувер, 2010; Радченко С. Д. Указ. соч., с. 1–24.

¹² См., например: Савсерис С. В. Указ. соч., с. 68–80.

¹³ Здесь имеется в виду понимание юридической доктрины как общей концепции, разрабатываемой судами в процессе правоприменения. Это не позиция судов по толкованию права, существенно изменяющая его значение, а скорее система методов оценки экономических операций на предмет соответствия не только букве, но и духу Закона.

ражным судам более точные «инструменты» — понятия «необоснованная налоговая выгода» и «деловая цель».

Между тем в п. 1 постановления № 53 Пленум ВАС РФ, подчеркивая взаимосвязь общей доктрины «добросовестность» и специальной — «деловая цель», указал: «Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны».

Основная идея указанного постановления изложена в п. 3, где разъяснено следующее: «Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)». В п. 4 постановления № 53 констатируется, с одной стороны, право на налоговую оптимизацию, а с другой — подчеркивается, что такая оптимизация незаконна, когда она не сопряжена с реальной экономической деятельностью, то есть ее единственная цель — налоговая выгода.

Особое внимание в постановлении № 53 уделено проблеме налогово-правовой квалификации совершения сделок с недобросовестными налогоплательщиками. В п. 10 указано: «Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом».

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей». Прочитанные положения данного пункта являются в России, учитывая отсутствие аналогичных норм в законе, своеобразными «правовыми» основаниями доктрины «должная осмотрительность при выборе контрагента» (называемой еще часто в судебных актах и литературе «должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента»). При этом расположение указанного пункта в тексте постановления № 53 само по себе свидетельствует о том, что анализируемая доктрина — часть более общей доктрины — «деловая цель».



Нельзя не заметить влияния на возникновение и становление в России доктрины «должная осмотрительность при выборе контрагента» со стороны практики по налоговым спорам Суда Европейского Союза. Прежде всего, Суд ЕС признал, что принцип запрета злоупотребления правом применим и в отношении НДС. Для установления факта злоупотребления правом в таких случаях необходимо, во-первых, чтобы результатом рассматриваемых операций, несмотря на формальное соответствие положениям права ЕС или национального законодательства, было получение налоговых выгод, предоставление которых противоречило бы цели указанных положений, во-вторых, должен существовать ряд объективных факторов, явно свидетельствующих о том, что основной целью рассматриваемых операций было получение налоговой выгоды¹⁴.

¹⁴ См.: Лучкова Н. А. Налоговая оптимизация: новое решение Суда ЕС // *Налоговед*, 2006, № 5 [электронный ресурс] — URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/339>; Пепеляев С. Г. Новое важное решение Суда ЕС // *Налоговед*, 2006, № 5 [электронный ресурс] — URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/333>; Решение Суда ЕС от 21 февраля

Кроме того, Суд ЕС признал возможность установления национальным законодательством солидарной обязанности поставщика и покупателя по уплате НДС с соблюдением принципа правовой определенности на основании опровержимой презумпции знания о неуплате налога в любой части цепочки поставок, но подчеркнул, учитывая принцип соразмерности, необходимость исключения из сферы такой ответственности лиц, принимающих разумные и необременительные меры предосторожности против участия в мошеннических схемах¹⁵. Если национальным законодательством такая солидарная ответственность и указанная презумпция не установлены, налогоплательщик должен, при условии принятия им обычных в деловом обороте мер предосторожности, считаться неосведомленным о своей вовлеченности в мошенническую схему (формула: «не знал и/или не имел возможности узнать») до тех пор, пока не будет доказано обратное¹⁶.

На сегодняшний день следует констатировать отсутствие единообразия в толковании и применении арбитражными судами доктрины «должная осмотрительность при выборе контрагента»¹⁷. Так, практически безусловным основанием признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной является на практике установление отсутствия у его контрагента (российской организации) по соответствующему договору статуса юридического лица¹⁸.

Есть примеры, когда арбитражные суды в качестве достаточного подтверждения проявления должной осмотрительности при выборе контрагента налогоплательщиком расценивают получение последним либо выписки из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) об этом контрагенте $\bowtie$ юридическом лице¹⁹, либо такой выписки и копий учредительных документов контрагента²⁰, либо только копий учредительных документов²¹. Достаточным проявлением должной осмотрительности может быть признано получение от контрагента копии его лицензии, необходимой для осуществления последним спорных хозяйственных операций²². И наоборот, отсутствие у контрагента в подобных случаях лицензии будет свидетельствовать о недобросовестности самого налогоплательщика²³.

2006 года // Налоговед, 2006, № 5 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/340>. См. также: Решение Суда ЕС от 12 сентября 2006 года № C-196/04 // Налоговед, 2007, № 11 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/543>; Решение Суда ЕС от 13 марта 2007 года // Налоговед, 2008, № 1 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/567>.

¹⁵ См.: Вахитов Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 11 мая 2006 года // Налоговед, 2006, № 7 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/363>; Решение Суда ЕС от 11 мая 2006 года // Налоговед, 2006, № 7 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/364>.

¹⁶ См.: Вахитов Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 12 января 2006 года // Налоговед, 2006, № 3 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/318>; Решение Суда ЕС от 12 января 2006 года // Налоговед, 2006, № 3 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/319>. Схожие правовые позиции формирует и Европейский Суд по правам человека (см., например: Попов П. А. Новое решение Европейского суда по правам человека о «проблемных» поставщиках // Налоговед, 2009, № 3 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/779>).

¹⁷ См., например: Цветков И. В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования практики применения концепции налоговой выгоды // Налоговед, 2011, № 3 [электронный ресурс] $\bowtie$ URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/1186>.

¹⁸ См., например: постановления Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 года № 7588/08 по делу № А27-5203/2007-2 и от 27 июля 2010 года № 505/10 по делу № А27-1847/2009-2; ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 мая 2009 года по делу № А33-13882/08-Ф02-1972/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 23 июля 2009 года № ВАС-9403/09); ФАС Северо-Западного округа от 9 декабря 2008 года по делу № А05-3796/2008. Здесь и далее российская судебная практика приводится по СПС «КонсультантПлюс».

¹⁹ См., например: постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 года № 18162/09 по делу № А11-1066/2009.

²⁰ См., например: постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 июня 2008 года № Ф04-3476/2008(6152-А45-15) по делу № А45-17278/2006-40/505.

²¹ См., например: постановление ФАС Уральского округа от 25 апреля 2011 года № Ф09-2108/11-С3 по делу № А07-12416/2010.

²² См., например: решение Арбитражного суда Московской области от 14 октября 2010 года по делу № А41-2680/10 и постановление ФАС Московского округа от 11 мая 2011 года № КА-А41/3836-11 по тому же делу.

²³ См., например: постановления Президиума ВАС от 25 мая 2010 года № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8, ФАС Западно-Сибирского округа от 4 марта 2011 года по делу № А75-6804/2008; ФАС Поволжского округа

И конечно, достаточным для обоснования должной осмотрительности признается, как правило, представление налогоплательщиком более полного пакета документов, полученных от контрагента: копий его учредительных документов, свидетельств о государственной регистрации юридического лица и о постановке на учет в налоговом органе, выписки из ЕГРЮЛ, решения о назначении единоличного исполнительного органа и его паспорта²⁴, а также доверенностей иных лиц, действовавших от имени контрагента²⁵. В таких случаях даже показания лиц, осуществлявших функции единоличных исполнительных органов контрагентов, об их фактической непричастности к деятельности этих контрагентов считаются обычно недостаточными для квалификации полученной в связи с этим налоговой выгоды как необоснованной²⁶.

Если будет установлено, что при выборе контрагента налогоплательщик «заявитель по делу об оспаривании решения налогового органа опирался только на информацию, «полученную по данным сети Интернет, без выезда на место нахождения организации», а «договоры, счета-фактуры, товарные накладные представлялись курьерами, директоров поставщиков работники заявителя не видели»²⁷, то высока вероятность, что суд откажет такому заявителю в удовлетворении соответствующих требований. Более того, само по себе дистанционное, через курьеров общение с руководителем организации-контрагента может быть положено в основу вывода о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности, независимо от истребования последним неких правоустанавливающих документов о партнере²⁸.

В последнее время в судебной практике начала преобладать правовая позиция, суть которой состоит в том, что при оценке обоснованности (необоснованности) налоговой выгоды определяющим должно являться установление фиктивности (или реальности) соответствующих хозяйственных операций, а не наличие (или отсутствие) неких «внешних» признаков неблагонадежности (недобросовестности) контрагента налогоплательщика (не выявленных последним по каким-либо причинам)²⁹.

Эта правовая позиция была выражена, например, в постановлении Президиума ВАС от 20 апреля 2010 года № 18162/09 по делу № А11-1066/2009³⁰. Данная позиция находит отражение не только в судебных актах, где полученная налоговая выгода признается обоснованной, но и в актах с противоположными выводами³¹. Пожалуй, наиболее ярко указанный подход проявился в постановлении Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010

от 21 февраля 2011 года по делу № А55-12964/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 12 мая 2011 года № ВАС-11523/10).

²⁴ См., например: постановление ФАС Поволжского округа от 28 апреля 2010 года по делу № А55-12964/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 31 августа 2010 года № ВАС-11523/10).

²⁵ См., например: постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 августа 2010 года № А33-14147/2009.

²⁶ См., например: решение Арбитражного суда города Москвы от 5 октября 2010 года по делу № А40-93905/10-75-370 и постановление ФАС Московского округа от 27 апреля 2011 года № КА-А40/3535-11 по тому же делу.

²⁷ Постановление ФАС Московского округа от 19 января 2009 года № КА-А40/12412-08 по делу № А40-1526/08-33-6.

²⁸ См., например: постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 августа 2010 года № А33-14147/2009.

²⁹ См., например: Сасов К. А. Как доказать обоснованность налоговой выгоды, если контрагент оказался недобросовестным? // Налоговед, 2010, № 12 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/1139>.

³⁰ Аналогичные выводы по этому же делу, но по другим эпизодам взаимоотношений налогоплательщика с теми же контрагентами были сделаны в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 18 ноября 2009 года по делу № А11-1066/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 12 марта 2010 года № ВАС-18162/09). См. также: постановления Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 года № 17684/09 по делу № А40-31808/09-141-117; ФАС Северо-Западного округа от 10 мая 2011 года по делу № А66-5592/2010; ФАС Поволжского округа от 10 февраля 2011 года по делу № А55-1431/2010, от 28 апреля 2010 года по делу № А55-12964/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 31 августа 2010 года № ВАС-11523/10).

³¹ См.: постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 года № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8 и от 27 июля 2010 года № 505/10 по делу № А27-1847/2009-2; ФАС Западно-Сибирского округа от 4 марта 2011 года по делу № А75-6804/2008; ФАС Уральского округа от 24 марта 2011 года № Ф09-84/09-С3 по делу № А60-13159/2008-С8.

года № 15574/09 по делу № А79-6542/2008: несмотря на то что контрагент налогоплательщика прекратил свою деятельность путем реорганизации в форме слияния к моменту заключения спорного договора, суд, установив фактическое исполнение последнего, признал соответствующую налоговую выгоду обоснованной. Причем Президиум ВАС РФ посчитал, что для подтверждения должной осмотрительности при заключении договора с контрагентом достаточно представления налогоплательщиком распечатанной на бумажном носителе копии страницы официального сайта регистрирующего органа об этом контрагенте ∞ юридическом лице.

Нередко встречается такая точка зрения: для оценки налоговой выгоды в качестве необоснованной налоговый орган должен представить неопровержимые доказательства подписания от имени контрагента налогоплательщика спорных документов (например, счетов-фактур) неуполномоченными (или неустановленными) лицами, в том числе надлежащее заключение эксперта, когда, допустим, руководитель контрагента дает показания о том, что он такие документы не подписывал³². Данный подход используется обычно в качестве своеобразного элемента предыдущей правовой позиции: он нацелен на некоторое, можно сказать, смягчение доктрины должной осмотрительности и позволяет не рассматривать ее применение в качестве единственного средства обоснования недобросовестности налогоплательщика. Соответственно использование описанной методологии без оценки реальности спорных хозяйственных операций представляется не только не основанным на законе, но и неправомерным по существу³³.

Еще более радикально направлена на ограничение применения доктрины должной осмотрительности правовая позиция, суть которой в том, что для оценки налоговой выгоды в качестве необоснованной, когда соответствующие хозяйственные операции налогоплательщик совершал с контрагентами, обладающими определенными признаками неблагонадежности (недобросовестности), налоговый орган должен доказать по спорному эпизоду наличие единой «схемы» уклонения от уплаты налогов (сборов) в действиях налогоплательщика и его контрагентов, в действиях, согласованных, в частности, благодаря установившимся отношениям взаимозависимости или аффилированности последних с налогоплательщиком³⁴. Это находит отражение не только в тех судебных актах, когда полученная налоговая выгода признается обоснованной, но и в актах с противоположными выводами³⁵.

В такой ситуации для установления уклонения от уплаты налогов (сборов) требуется доказать не просто осведомленность (предполагаемую) налогоплательщика о некой абстрактной налоговой недобросовестности его контрагента, а намеренную недобросовестность этого налогоплательщика, направленную на злоупотребление его налоговыми правами в соучастии с таким контрагентом. Иной подход при отсутствии достаточных и

³² См., например: постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 9 июня 2008 года № Ф04-3476/2008 (6152-А45-15) по делу № А45-17278/2006-40/505 и от 12 марта 2010 года по делу № А67-5030/2009; ФАС Поволжского округа от 10 февраля 2011 года по делу № А55-1431/2010; ФАС Северо-Западного округа от 13 мая 2010 года по делу № А56-41647/2009.

³³ См., например: Попов П. А. Указ. соч.

³⁴ См., например: постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2009 года № Ф04-7337/2008(16684-А03-19) по делу № А03-3658/2008-18 и от 12 марта 2010 года по делу № А67-5030/2009; ФАС Московского округа от 18 февраля 2010 года № КА-А40/343-10-П по делу № А40-47064/08-127-157 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 28 июня 2010 года № ВАС-8149/10); от 4 апреля 2011 года № КА-А40/1516-11 по делу № А40-50358/10-116-225, от 19 апреля 2011 года № КА-А40/3183-11 по делу № А40-80270/10-127-404, от 11 мая 2011 года № КА-А41/3836-11 по делу № А41-2680/10, от 31 мая 2011 года № КА-А40/4209-11 по делу № А40-51072/10-112-280; постановление ФАС Уральского округа от 25 апреля 2011 года № Ф09-2108/11-СЗ по делу № А07-12416/2010.

³⁵ См., например: постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 марта 2009 года № А19-9273/08-56-Ф02-589/09 по делу № А19-9273/08-56; ФАС Московского округа от 9 июня 2011 года № КА-А41/5548-11 по делу № А41-33228/10; ФАС Северо-Кавказского округа от 24 июня 2010 года по делу № А53-5032/2009 (в передаче данного постановления в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от

достоверных доказательств по делу, которые подтверждали бы фиктивность соответствующих хозяйственных операций, приведет к объективному вменению, к не основанному на законе применению ответственности независимо от вины. Ведь нельзя отрицать, что переложение налоговых обязанностей контрагента на самого налогоплательщика, а тем более применение к последнему в связи с этим санкции в виде штрафа за неуплату или неполную уплату налога (сбора) согласно НК РФ (последствием чего на практике является квалификация налогоплательщика в качестве недобросовестного с помощью анализируемой доктрины), влечет это мера юридической ответственности³⁶.

Между тем и в последние годы было немало примеров, когда налоговым органам удавалось убеждать суды в необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиками, доказав лишь наличие у контрагентов последних «стандартного набора» признаков «фирм-однодневок» (отсутствие юридического лица по месту его нахождения, отсутствие по официальным данным работников в штате организации и основных средств, непредставление налоговой отчетности и т. п.) и неосмотрительность налогоплательщиков в выборе этих контрагентов³⁷. При этом решающим фактором, определяющим принятие таких решений, становится лишь предположение о невозможности совершения спорных хозяйственных операций контрагентами налогоплательщика, а также вывод о недостоверности представленных последним в обоснование полученной им налоговой выгоды документов, аргументированный обычно показаниями руководителей таких контрагентов в юридических лиц, отрицающих свою причастность к их деятельности.

Некоторую легитимность этому упрощенному в плане доказывания подходу придает абз. 3 п. 1 постановления № 53 («представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы»), применяемый вне связи с пп. 3 и 4 данного постановления. Между тем такая позиция не без резонанса подвергается критике специалистами³⁸.

Представляется, что доктрина «должная осмотрительность при выборе контрагента» имеет правовые основания для применения при условии ее соответствия конституционным принципам добросовестности и недопустимости злоупотребления правом. Названная доктрина должна восприниматься в качестве части более общей доктрины в виде «деловая цель».

Подлинное назначение указанной «части» в виде противодействие злоупотреблениям (совершению хозяйственных операций, не обусловленных «разумными экономическими или иными причинами»), допущенным непосредственно контрагентом (контрагентами) налогоплательщика, когда последний осведомлен или должен был быть осведомлен о своей вовлеченности в соответствующую мошенническую «схему» уклонения от уплаты налогов (сборов) и когда наличие «разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях» самого налогоплательщика не опровергнуто.

21 октября 2010 года № ВАС-13709/10); ФАС Уральского округа от 10 мая 2007 года № Ф09-3334/07-СЗ по делу № А50-17506/06 и от 2 июля 2007 года № Ф09-4936/07-С2 по делу № А71-7528/06.

³⁶ Попов П. А. Указ. соч.

³⁷ См., например: постановления Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 года № 9299/08 по делу № А40-16436/07-107-121, ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 мая 2009 года № А19-15536/08-52-Ф02-1554/2009 по делу № А19-15536/08-52; ФАС Поволжского округа от 21 февраля 2011 года по делу № А55-12964/2009.

³⁸ См., например: Попов П. А. Указ. соч.; Сасов К. А. Указ. соч.; Тимофеев Е. В. Подмена предмета доказывания в спорах об обоснованности налоговой выгоды // Налоговед, 2010, № 3 [электронный ресурс] в URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/984>.

В связи с изложенным считаю, что п. 10 постановления № 53 подлежит исключению из данного акта либо изменению путем изложения, допустим, в следующей редакции:

«Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налогоплательщику было или должно было быть известно о том, что его контрагент не имеет объективной возможности и (или) не намерен исполнить обязанности по уплате налогов, которые у него должны были возникнуть и возникли в связи со вступлением данного налогоплательщика в правоотношения с этим контрагентом. При этом считается, что налогоплательщик не знал и (или) не должен был знать об отсутствии у его контрагента объективной возможности и (или) намерения не исполнять соответствующие обязанности, если налогоплательщик не мог это выяснить при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру правоотношений и условиям оборота. Указанные обстоятельства, а также неисполнение таким контрагентом соответствующих обязанностей подлежат доказыванию налоговым органом.

Обстоятельствами, подтверждающими то, что налогоплательщику было или должно было быть известно об отсутствии у его контрагента объективной возможности и (или) намерения не исполнять соответствующие обязанности, могут быть, в частности, отношения взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц, направленная на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей».

Но в любом случае, полагаю, необходимо закрепить в НК РФ общую оговорку (комплекс общих норм), конкретизирующую в сфере налоговых правоотношений действие конституционных принципов добросовестности и недопустимости злоупотребления правом.

Такое закрепление способствовало бы более взвешенному, последовательному и эффективному развитию судебных доктрин «деловая цель», «должная осмотрительность при выборе контрагента» и т. п.

А. ЧУКРЕЕВ,

доцент кафедры трудового права и предпринимательства
Института права, экономики и управления
Тюменского государственного университета,
кандидат юридических наук

Ликвидация неамортизируемого имущества

АННОТАЦИЯ

В настоящей статье раскрыты особенности налогообложения операций по ликвидации неамортизируемого имущества; представлены рекомендации по порядку проведения ликвидации неамортизируемого имущества на примере оборудования, не переданного в монтаж.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: процедура ликвидации оборудования, не переданного в монтаж, налогообложение операций по ликвидации неамортизируемого имущества.

ANNOTATION

In this article reveals the peculiarities of taxation of operations on the elimination of not depreciable property; recommendations on the procedure of liquidation of not depreciable property, for example equipment, not transferred in the assembly represented.

KEY WORDS: the procedure of liquidation of the equipment, not transferred to the installation, the taxation of operations on the elimination of not depreciable property.