



Расул Сайдашевич Фатхутдинов

доцент кафедры предпринимательского права НИУ ВШЭ,
кандидат юридических наук

Автор квалифицирует получение налоговой выгоды в результате отношений с недобросовестным контрагентом как злоупотребление субъективным правом. Критерием злоупотребления выступает неосмотрительность налогоплательщика. Неосмотрительность может иметь место и в случае реальности хозяйственной операции.

Ключевые слова: налоговая выгода, злоупотребление правом, неосмотрительность налогоплательщика

Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях

В последнее время одну из самых распространенных категорий налоговых споров в российской судебной системе, пожалуй, составляют споры, связанные с налоговой выгодой из взаимоотношений с недобросовестными поставщиками. Государство пытается активно противодействовать практике использования фирм-однодневок. При этом, однако, зачастую страдают вполне законопослушные налогоплательщики, ставшие жертвой обмана со стороны недобросовестных контрагентов.

В настоящей статье проведен анализ вопросов применения судебной доктрины должной осмотрительности как одного из основных подходов к оценке обоснованности налоговой выгоды по взаимоотношениям с контрагентами и обобщена

соответствующая судебной-арбитражная практика¹. Кроме того, затронуты вопросы о мерах и пределах должной осмотрительности, а также о значении концепции реальности хозяйственной операции для оценки налоговой выгоды.

Злоупотребление правом на получение налоговой выгоды

В силу специфики налоговых отношений предоставление налоговой выгоды с экономической точки зрения напрямую зависит от поступления соответствующих денежных средств в бюджет: должен быть сформирован источник дохода². В случае если контрагент не уплачивает налоги (проблемный поставщик), заявление налогоплательщиком (покупателем) налоговой выгоды влечет потери для бюджета.

Отсюда вполне логично стремление налоговых органов ограничить получение налоговой выгоды по взаимоотношениям с недобросовестными контрагентами. Однако зачастую налоговые органы предпочитают формировать источник в бюджете не путем взыскания налога с недобросовестного контрагента, как это и должно быть (по понятным причинам это сделать затруднительно ввиду отсутствия активов, сложности установления конечных собственников и пр.), а с налогоплательщика, который неосмотрительно вступил во взаимоотношения с таким контрагентом. Насколько обоснованна такая политика налоговых органов?

Налоговую выгоду следует рассматривать в качестве *субъективного права* как меры возможного поведения: налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику возможность (право) учитывать определенные расходы в целях налога на прибыль (ст. 252 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) и принимать НДС к вычету (ст. 171 НК РФ)³.

Следовательно, когда речь идет о признании налоговыми органами выгоды необоснованной и соответствующем доначислении налогов, имеет место *воспрепятствование налогоплательщику в осуществлении субъективного права*. В этом случае право на налоговую выгоду, как и любое другое субъективное право, подлежит защите, в том числе в судебном порядке.

¹ Мы сознательно не затрагиваем дискуссию о статусе судебной доктрины как источника права: эта проблема заслуживает отдельного исследования. Здесь отметим, что в литературе судебную доктрину определяют как принцип, лежащий в основе выводов, принятый в судебной практике **типовой подход к решению судебных дел**. При этом назначение судебной доктрины состоит в **распределении бремени доказывания, определении предмета доказывания, во влиянии на оценку судом представленных доказательств**. Более подробно о понятии судебной доктрины и ее роли в системе источников права см.: Soled J.A. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies // Boston College Law Review. 2001. Vol. 42, issue 3. No. 3. P. 587–617; Толкачев Д.Д. Судебные доктрины и процесс доказывания в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12–13 ноября 2007 г., Москва: сб. / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. С. 75–85; Тарибо Е.В. Судебные доктрины и практика Конституционного Суда РФ // Право и политика. 2005. № 2; Курбатов А.А. Прецедентное право в России: пренебрежение к законам и усугубление проблем правоприменения // Закон. 2011. № 4. С. 103–111.

² Подробнее об этом см. п. 2–3 определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О.

³ Более подробно о категории субъективного права см.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М., 2004. Глава 17; Варийчук Е.К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2009. № 8.

Согласно общей теории права управомоченное лицо может осуществлять свои права в соответствии с их назначением (в допустимых формах). Если правообладателем нарушается назначение субъективного права (поведение правообладателя выходит за рамки допустимого), имеет место *злоупотребление субъективным правом*.

Категория злоупотребления правом получила наиболее глубокую теоретическую проработку в доктрине гражданского права⁴. Злоупотребление правом признается своеобразным правонарушением — своеобразным потому, что отклоняющееся поведение правообладателя формально соответствует закону (букве закона), однако по существу субъективное право используется *в противоречии с его назначением* (духом закона и общеправовым принципом справедливости). При этом злоупотребление всегда является виновным поведением (в форме умысла или неосторожности).

Налоговым законодательством установлен четкий перечень условий для получения налоговой выгоды от взаимоотношений с поставщиком. В частности, в целях налога на прибыль затраты по оплате стоимости товаров (работ, услуг) должны быть экономически обоснованны и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ). Входной НДС по товарам принимается к вычету при условии, что приобретаемые товары используются для облагаемых НДС операций, приняты на учет и налогоплательщику выставлен надлежаще оформленный счет-фактура (ст. 171 НК РФ).

Как правило, при взаимоотношениях с проблемным поставщиком эти условия соблюдаются, формально налогоплательщик получает право на налоговую выгоду.

Но по существу заявление налогоплательщиком налоговой выгоды, как было указано выше, ведет к потерям бюджета. Соответственно можно говорить о том, что заявление налоговой выгоды в этом случае входит в конфликт с назначением субъективного права на налоговую выгоду и целями налогового законодательства.

Вместе с тем налогоплательщик может и не знать о неуплате налогов поставщиком. Если налогоплательщик и поставщик не взаимозависимы (не аффилированы), то, как правило, налогоплательщик не может влиять на поведение поставщика и, следовательно, не должен отвечать за его действия (бездействие). В связи с этим о злоупотреблении правом можно говорить только в том случае, если управомоченное лицо *намеренно* использует (употребляет во зло) право не в соответствии с его назначением. Поэтому нарушение поставщиком налоговой обязанности само по себе не свидетельствует о том, что налогоплательщик злоупотребляет правом на получение налоговой выгоды от взаимоотношений с данным контрагентом. Это правило неоднократно формулировалось в судебной практике, в том числе на уровне Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — ВАС РФ) и Конституционного Суда РФ (далее — КС РФ)⁵.

⁴ См., напр.: *Гражданское право: учебник в 3 т. Т. 1 / Е.Н. Абрамова, Н.Н. Аверченко, Ю.В. Байгушева и др.; под ред. А.П. Сергеева. М., 2011. С. 524. См. также: Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000.*

⁵ См. постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, определение КС РФ от 16.10.2003 № 329-О.

Очевидно, что для решения вопроса о том, злоупотребляет ли налогоплательщик своим правом на налоговую выгоду, необходимо выяснить наличие у него умысла либо осведомленности об отсутствии источника дохода в бюджете. Иными словами, знал ли налогоплательщик о том, что в бюджете не будет сформирован источник дохода.

В литературе высказываются сомнения относительно возможности применения частнопредправовой категории злоупотребления правом в публичных (налоговых) отношениях⁶. По этой же причине, видимо, постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (далее — Постановление № 53) не оперирует понятием злоупотребления, вместо этого указывает на конкретные признаки, свидетельствующие о возможности отказа в признании налоговой выгоды обоснованной. Несмотря на отсутствие прямого указания в Постановлении № 53 на злоупотребление, в основе отказа в праве на налоговую выгоду все же лежит концепция злоупотребления правом как предполагающая негативные последствия для правонарушителя как минимум в виде отказа в защите права на эту выгоду.

Отметим также, что категория злоупотребления правом может быть положена в основу отграничения законного налогового планирования от уклонения от уплаты налогов. По мнению некоторых авторов, злоупотребление правом имеет место, в случае если гражданско-правовой инструмент используется в налоговых отношениях *нетипично*⁷. Например, при кассовом методе признания выручки для отсрочки возникновения дохода в виде дебиторской задолженности денежные средства передаются не в качестве исполнения, а в качестве займа. В результате полученные средства не рассматриваются как доход. В данном случае у налогоплательщика имеется потребность в денежных средствах, которая может быть удовлетворена путем получения исполнения. Однако налогоплательщик использует нетипичный для этой ситуации вид сделки в виде займа.

Таким образом, заявление налоговой выгоды, вытекающей из взаимоотношений с проблемным поставщиком, влечет потери для бюджета, что может свидетельствовать о злоупотреблении правом на налоговую выгоду, поскольку такое поведение налогоплательщика конфликтует с назначением права на выгоду, общеправовым принципом справедливости и целями налогового законодательства.

Далее мы перейдем к анализу критериев злоупотребления правом, которые применяются в налоговой сфере в зарубежной и российской практике.

Солидарная обязанность в ЕС

Незаконное возмещение НДС с использованием так называемых карусельных схем стало одной из главных финансовых проблем в практике Европейского союза, препятствующих дальнейшему объединению и интеграции его стран-участниц.

⁶ Бельх В. С., Избрехт П. А. Злоупотребление субъективными гражданскими правами в предпринимательских отношениях // Арбитражные споры. 2008. № 4.

⁷ Суворов Е. Налоговая выгода в России и в мире // ЭЖ-Юрист. 2007. № 44.

Для борьбы с такими схемами на законодательном уровне ЕС разработано и закреплено правило солидарной обязанности (*joint liability*).

В соответствии со ст. 21(3) Шестой директивы ЕС государства — члены Европейского союза вправе установить, что иное лицо, нежели налогоплательщик, несет солидарную обязанность по уплате налога (НДС). Кроме того, они согласно ст. 22 Шестой директивы вправе принимать меры, необходимые для реализации положений о наложении солидарной обязанности в соответствии с этой статьей⁸.

Правило о солидарной обязанности означает, что налогоплательщик, который вступил в соглашение с налоговым мошенником либо *осознавал, что данный мошенник не будет платить НДС* с полученной выручки, несет бремя отказа в вычете входного НДС.

Норма о солидарной обязанности налогоплательщиков закреплена на уровне закона в Великобритании. В соответствии со ст. 77А Закона о НДС (*VAT Act 1994*) компания может быть лишена права на вычет НДС, если будет установлено, что она участвует в мошеннической схеме⁹.

Положения о солидарной обязанности неоднократно были предметом рассмотрения Европейского суда справедливости. В частности, в деле *Federation of Technological Industries and Others* суд постановил, что на лицо может быть возложена обязанность по уплате налога, если такое лицо «знало либо имело разумные основания полагать», что поставщик не уплатит НДС. Европейский суд справедливости отметил, что данное положение директивы применяется с учетом принципов правовой определенности и соразмерности (п. 29 решения суда)¹⁰.

При этом суд установил опровержимую презумпцию того, что лицо предполагается знающим о неуплате НДС, если товар приобретается по более низкой цене по сравнению с рыночной. Он также отметил, что с точки зрения общих принципов ЕС подобные презумпции должны быть сформулированы таким образом, чтобы не исключалась их опровержимость (принцип соразмерности и справедливости).

Аналогичные выводы содержатся в решениях Европейского суда справедливости по делам *Optigen*¹¹ и *Axel Kittel*¹².

Следовательно, в спорах по налоговой выгоде из взаимоотношений с проблемными поставщиками *осведомленность налогоплательщика о нарушениях поставщика*

⁸ См. Шестую директиву ЕС от 17.05.1977 № 77/388/ЕЕС. Текст директивы на английском языке см.: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.

⁹ Текст ст. 77А Закона на английском языке см.: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/jslmanual/jsl2050.htm>.

¹⁰ См. решение Европейского суда справедливости от 11.05.2006 № C-384/04. Текст решения на русском языке см.: <http://www.pravoteka.ru/pst/1035/517155.html>.

¹¹ Текст решения Европейского суда справедливости по делу *Optigen* см.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-02/cp060003en.pdf>.

¹² Текст решения Европейского суда справедливости по делу *Axel Kittel* см.: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:212:0004:0005:EN:PDF>.

является ключевым критерием для установления факта злоупотребления правом на налоговую выгоду.

Вопрос о степени (пределах) осведомленности рассматривался также Европейским судом по правам человека. В деле *Bulves AD v. Bulgaria* (2009) суд отметил, что национальное законодательство может установить требование особой осмотрительности лиц, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС, с целью предотвращения злоупотреблений системой обложения НДС. При этом если поставщик находился вне контроля налогоплательщика, то отказ в вычете НДС при отсутствии доказательств осведомленности является незаконным, выходит за рамки разумного (п. 65, 70 решения суда)¹³.

Таким образом, согласно европейскому законодательству и судебной практике факт неуплаты налога поставщиком сам по себе не является основанием для отказа в защите права на налоговую выгоду (вычет входного НДС), не свидетельствует о злоупотреблении правом. Критерием злоупотребления служит осведомленность налогоплательщика о неуплате налога поставщиком.

Концепция недобросовестности в российской практике

В российском законодательстве отсутствуют подобные положения о возможности возложения налоговой обязанности на налогоплательщика, если он знал о неуплате налогов поставщиком (контрагентом). Кроме того, российское налоговое законодательство не содержит положений о злоупотреблении правом на получение налоговой выгоды, подобных нормам ст. 10 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ)¹⁴.

Этот пробел восполняется судебной практикой. В 1998 г. КС РФ ввел, а в 2001 г. разъяснил категорию недобросовестности в налоговые отношения, которая в дальнейшем получила широкое распространение в практике налоговых споров¹⁵. КС РФ призвал налоговые органы проверять налогоплательщиков на добросовестность и в случае установления недобросовестности взыскивать налоги, в том числе в судебном порядке.

При отсутствии четких критериев и оценочном характере понятия добросовестности налоговые органы использовали эту категорию расширительно — неисполнение поставщиком налоговой обязанности зачастую квалифицировалось как не-

¹³ Текст решения Европейского суда по правам человека по делу *Bulves AD v. Bulgaria* на английском языке см.: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbk&action=html&highlight=bulves&sessionId=70900666&skin=hudoc-fr>.

¹⁴ В настоящее время этот пробел пытаются устранить путем подготовки законопроекта о злоупотреблениях в налоговой сфере. Торгово-промышленная палата России при поддержке Минфина России 21.04.2011 объявила конкурс на подготовку такого законопроекта. См.: http://www.taxpravo.ru/novosti/statya-137176-startoval_konkurs_zakonoproektov_o_protivodeystvii_nalogovym_zloupotrebleniyam.

¹⁵ См. постановление КС РФ от 12.10.1998 № 24-П, определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О.

добросовестность налогоплательщика, который вступил с таким поставщиком во взаимоотношения.

В 2003 г. КС РФ попытался скорректировать судебную практику, признав, что налогоплательщики не могут отвечать за действия третьих лиц по неуплате налогов¹⁶. При этом КС РФ указал, что налогоплательщик не может контролировать действия всех лиц, участвующих в многостадийном процессе уплаты налогов, и ориентировал суды на установление факта контроля, согласованности либо осведомленности в действиях контрагента, в этом случае налогоплательщик может быть подвергнут негативным налоговым последствиям.

Однако в 2004 г. КС РФ указал на отсутствие права на получение вычета НДС, если не сформирован источник в бюджете (налогоплательщик не понес реальных расходов по уплате налога)¹⁷. Это было расценено налоговыми органами как поддержка их позиции о возможности отказа налогоплательщикам в получении налоговой выгоды по взаимоотношениям с проблемными поставщиками.

Можно предположить, что понятие добросовестности, как и понятие злоупотребления, было перенесено в налоговые отношения из гражданского права, где оно закреплено на уровне закона и достаточно широко применяется на практике (в частности, по искам об истребовании вещи из незаконного владения по ст. 302 ГК РФ).

Отсутствие четких критериев добросовестности налогоплательщиков при взаимоотношениях с проблемными поставщиками не способствовало формированию единого подхода к разрешению данной категории споров.

В связи с этим в 2006 г. ВАС РФ были приняты меры по выработке единых правил оценки действий с контрагентами — вышло в свет Постановление № 53.

Доктрина должной осмотрительности

К одному из ключевых достижений, выработанных судебной практикой и зафиксированных в Постановлении № 53, безусловно, относится положение о том, что нарушение налогового законодательства контрагентом *само по себе не свидетельствует* о необоснованности налоговой выгоды.

При этом закреплено правило о том, что выгода признается необоснованной, если налогоплательщик *знал или должен был знать* (например, в силу аффилированности) о нарушениях контрагента (действовал без должной осмотрительности).

В литературе это правило получило название доктрины должной осмотрительности¹⁸.

¹⁶ См. определение КС РФ от 16.10.2003 № 329-О.

¹⁷ См. определение КС РФ от 08.04.2004 № 169-О.

¹⁸ Путилин Д. *Опасные налоговые схемы. 2-е изд., испр. и доп. М., 2009. С. 28.*

Вместе с тем нижестоящие суды до сих пор неоднозначно понимают степень (пределы) должной осмотрительности, которую должен проявить налогоплательщик для того, чтобы реализовать право на налоговую выгоду.

В гражданских правоотношениях (виндикационные иски) приобретатель признается осмотрительным (добросовестным), если он принял все разумные меры для выяснения правомочий продавца (п. 38 постановления Пленума ВАС РФ от 29.04.2010 № 10/22; далее — Постановление № 10/22)¹⁹. Вопрос о разумности является оценочным, но в целом выработанный Пленумом ВАС РФ принцип соответствует практике Европейского суда по правам человека, например по делу *Bulves AD*.

При этом ВАС РФ отметил, что приобретатель в любом случае не может быть признан добросовестным, если на момент приобретения имущества право собственности было зарегистрировано в Едином государственном реестре прав (далее — ЕГРП) не за продавцом (п. 38 Постановления № 10/22). Следовательно, ключевым доказательством в спорах об истребовании имущества выступает выписка из ЕГРП, но при этом наличие в ЕГРП сведений о продавце само по себе не свидетельствует о добросовестности приобретателя.

Судебная практика по налоговым спорам также исходит из того, что наличие выписки из Единого государственного реестра юридических лиц (далее — ЕГРЮЛ) либо информации из ЕГРЮЛ, доступной на официальном сайте налоговых органов, служит одним из обязательных доказательств проявления должной осмотрительности²⁰. Помимо выписки для подтверждения должной осмотрительности требуются также документы, подтверждающие полномочия представителя поставщика (протокол, доверенность).

Является ли этот список документов достаточным для подтверждения должной осмотрительности налогоплательщика?

Подпись неустановленного лица

Вопрос о пределах должной осмотрительности стоит особенно остро, в частности, при наличии так называемых отказных показаний руководителя (учредителя) контрагента, т. е. показаний лица, сведения о котором содержатся в ЕГРЮЛ как о руководителе контрагента, в которых он отказывается от какой-либо связи с деятельностью контрагента. Как правило, данное лицо заявляет, что никогда не слышало об организации-контрагенте, каких-либо документов от ее имени не подписывало и т. п.

При наличии таких показаний налоговые органы заявляют, что первичные документы от имени контрагентов подписаны неустановленным лицом, соответствен-

¹⁹ См. п. 24 постановления Пленума ВАС РФ от 25.02.1998 № 8 (утратил силу), п. 38 Постановления № 10/22. См. также: Кашкарова И. Пределы осмотрительности // ЭЖ-Юрист. 2005. № 12.

²⁰ См. постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 № 17648/10.

но налогоплательщик не проявил должной осмотрительности, лично не убедился в достоверности сведений, указанных в первичных документах о руководителе контрагента.

До ноября 2008 г. складывалась устойчивая практика судов, согласно которой должная осмотрительность считалась проявленной, если компания запросила пакет учредительных документов, свидетельство о постановке на учет, документы, подтверждающие полномочия представителя. Суды также указывали, что налогоплательщик не должен проверять достоверность сведений, указанных в первичных документах²¹.

В ноябре 2008 г. Президиум ВАС РФ вынес решение по делу «Кэстроля», указав, что подписание счета-фактуры неустановленным лицом является основанием для отказа в вычете расходов и НДС²². Руководствуясь этим постановлением, нижестоящие суды стали в массовом порядке признавать налоговую выгоду необоснованной, если в материалах дела имелся отказной протокол допроса²³.

Тот факт, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность, получив все необходимые документы, совершил иные мероприятия по выбору контрагента, судами в подавляющем большинстве случаев не принимался во внимание. Таким образом, концепция должной осмотрительности утратила свое назначение, на смену пришел принцип *объективного вменения* — отказ в признании права на налоговую выгоду в силу факта недобросовестности поставщика независимо от вины налогоплательщика.

Такое положение дел сохранялось вплоть до весны 2010 г. В марте — апреле этого года Президиум ВАС РФ вынес два постановления, в которых указал, что при наличии доказательств *реальности расходов* и проявления должной осмотрительности вывод о необоснованности налоговой выгоды является незаконным, несмотря на «отрицательные» протоколы допроса руководителей контрагентов²⁴. Практике было предложено больше внимания уделять факту реальности хозяйственной операции. При наличии доказательств реальности только в исключительных случаях можно усомниться в правомерности действий налогоплательщика²⁵.

²¹ См., напр., постановления Федерального арбитражного суда (далее — ФАС) Западно-Сибирского округа от 05.06.2008 № А56-14323/2007, от 16.10.2006 № Ф04-6674/2006(27238-А27-41), ФАС Северо-Западного округа от 07.09.2007 № А56-17384/2005.

²² См. постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.

²³ Если набрать в базе судебной практики СПС КонсультантПлюс: тематика — налоговые вычеты по НДС, принявший орган — ФАС Московского округа, период — диапазон дат 01.01.2009—31.12.2009, текст документа — допрос, и провести анализ выданных судебных актов, то окажется, что почти все дела (при условии, что допрос руководителя проведен в установленном законом порядке) разрешены в пользу налоговых органов со стандартной мотивировкой: первичные документы подписаны неустановленным лицом. Это яркий пример крайней степени воплощения принципа объективного вменения.

²⁴ См. постановления Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09, от 20.04.2010 № 18162/09.

²⁵ См.: Завьялова Т.В. Налоговая выгода — понятие и практика ее применения арбитражными судами // Арбитражная практика. 2010. № 3.

Осмотрительность или реальность

После постановления Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 (по делу Муромского стрелочного завода; далее — Постановление № 18162/09) судебная практика кардинально изменила вектор движения: теперь суды стали в массовом порядке признавать налоговую выгоду — ситуация, противоположная ситуации 2009 г. При этом для признания выгоды обоснованной оказалось достаточным доказать реальность операции и наличие стандартного перечня документов, подтверждающих осмотрительность (устав, протокол об избрании руководителя, выписка из ЕГРЮЛ)²⁶.

Может показаться, что Президиум ВАС РФ основную роль в оценке обоснованности налоговой выгоды отдал принципу реальности хозяйственной операции. Однако такое толкование постановлений Президиума ВАС РФ является некорректным.

Во-первых, Президиум ВАС РФ действительно указал, что при наличии доказательств реальности хозяйственной операции в налоговой выгоде не может быть отказано. Однако далее Президиум ВАС РФ поясняет, что налогоплательщик в любом случае должен доказать проявление мер должной осмотрительности.

При этом согласно Постановлению № 18162 доказательством должной осмотрительности служит не только (а) представление стандартного перечня документов (для недобросовестных налогоплательщиков не составляет труда получить этот перечень), но и (б) обоснование мотивов выбора контрагента и (в) пояснение обстоятельств заключения и исполнения договора с контрагентом.

Как показывает анализ судебной практики, складывающейся после Постановления № 18162, эти обстоятельства судами не выясняются.

Конечно, с процессуальной точки зрения их выяснение занимает намного больше времени, чем выяснение вопроса о том, был ли истребован налогоплательщиком стандартный перечень документов. Но даже с учетом сегодняшней загрузки арбитражных судов необходимо все-таки четко понимать, что должная осмотрительность не может сводиться лишь к пресловутому перечню правоустанавливающих документов.

Интересно отметить, что в гражданских спорах о vindикации имущества наличие в ЕГРП сведений об отчуждателе как о правообладателе само по себе не доказывает добросовестность приобретателя (п. 38 Постановления № 10/22).

Критерии должной осмотрительности необходимо постоянно сверять с развивающейся судебной практикой, где порой можно встретить конкретные ориенти-

²⁶ Если набрать в базе судебной практики СПС КонсультантПлюс: тематика — налоговые вычеты по НДС, принявший орган — ФАС Московского округа, период — позже чем 01.01.2011, текст документа — допрос, и проанализировать выданные судебные акты (на момент написания статьи), то окажется, что почти все дела (при условии подтверждения реальности хозяйственной операции) разрешены в пользу налогоплательщиков со стандартной мотивировкой: представлены доказательства реальности хозяйственной операции, проявлена должная осмотрительность.

ры: в частности, проверка того, жив ли руководитель контрагента, не выходит за пределы должной осмотрительности налогоплательщика²⁷, отсутствие сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ однозначно свидетельствует о том, что налогоплательщик был неосмотрителен, с учетом того что данные сведения доступны в Интернете на сайте Федеральной налоговой службы²⁸.

Во-вторых, согласно Постановлению № 18162 налогоплательщику следует доказывать реальность приобретения товаров *именно от данного контрагента* (товар везли машины, принадлежащие контрагенту или привлеченные контрагентом, работы выполнялись работниками контрагента, собственными или привлеченными, и т. д.). Прямая связь реальности с конкретным поставщиком необходима потому, что операция может быть исполнена лицами, не имеющими отношения к поставщику (в том числе собственными силами), данный контрагент вовсе не участвовал в поставке (товары пришли не от него). Как показывает анализ сегодняшней судебной практики, суды порой не обращают внимания на эту связь: в деле имеются доказательства движения товара, значит, товары были, реальность операции подтверждена.

Необходимо отметить, что позиция ВАС РФ о соблюдении обоих критериев (реальность и осведомленность) вполне обоснованна. Как указывалось выше, возложение солидарной обязанности на налогоплательщика возможно и зачастую происходит при наличии доказательств реальности хозяйственной операции (при отсутствии реальности операции вопрос об осмотрительности по большому счету значения не имеет — даже при наличии доказательств осмотрительности фиктивность документов сама по себе лишает налогоплательщика права на налоговую выгоду). Основанием возложения такой ответственности является не отсутствие реальности операции, а осведомленность налогоплательщика о том, что контрагент не исполняет свою обязанность по уплате налога с указанной операции, и, как следствие, о потерях бюджета. При наличии такой осведомленности получение налогоплательщиком налоговой выгоды свидетельствует о злоупотреблении правом на получение налоговой выгоды, поскольку оно используется не в соответствии с его назначением. Вследствие этого вполне обоснован отказ в предоставлении соответствующей налоговой выгоды.

Интересно отметить, что позднее ВАС РФ были приняты постановления, в которых еще раз была отмечена необходимость применения обоих критериев. В частности, о более осторожном подходе к доктрине реальности сказано в постановлении Президиума ВАС РФ от 27.07.2010 № 505/10, где Суд указал, что документы, оформленные до государственной регистрации юридического лица и присвоения ему ИНН, не могут подтверждать реальность расходов налогоплательщика.

²⁷ См. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.02.2010 № А52-1389/2009.

²⁸ См. постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 № 17648/10.

Доказывание должной осмотрительности

Как мы видели выше, в практике Европейского суда справедливости существует правило о том, что при наличии определенных признаков действует презумпция осведомленности налогоплательщика о нарушениях контрагента (например, отклонение цены товара). Эта презумпция является опровержимой, бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

В России обязанность по доказыванию фактов налоговых нарушений формально возлагается на налоговые органы (ч. 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ). Состав доказательственной базы налоговых органов, как правило, является стандартным: «нулевая» отчетность контрагента, запросы в налоговые инспекции по месту нахождения контрагента и соответствующие ответы, протоколы допроса руководителя контрагента, почерковедческие заключения экспертов.

Однако на практике основное бремя доказывания проявления мер должной осмотрительности ложится на налогоплательщика. Интересно отметить, что судебная практика по виндикационным искам также исходит из возложения бремени доказывания добросовестности приобретателя на самого приобретателя, несмотря на действующую в силу п. 3 ст. 10 ГК РФ презумпцию добросовестности (п. 38 Постановления № 10/22).

Основными доказательствами осмотрительности являются прежде всего учредительные документы, официальная информация о правоспособности поставщика (выписка из ЕГРЮЛ, информация с сайта инспекции) и документы, подтверждающие полномочия представителей.

Но, как показывает практика, этого недостаточно. Зачастую следует также представлять в суд информацию из публичных источников (сайт компании, рейтинговые агентства), рекомендации партнеров, тендерную документацию, описание истории развития отношений с контрагентом (когда заключен договор, в каком порядке и пр.). Кроме того, важно объяснить мотивы выбора контрагента (политика скидок, отсрочки платежа и т. п.).

При доказывании мотивов выбора контрагента можно в том числе сослаться на определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П о том, что налоговые органы не вправе оценивать бизнес-решения с точки зрения экономической целесообразности. Соответственно выбор налогоплательщика должен быть обусловлен потенциальной возможностью получить прибыль (снизить убытки), конкретные же формы (пути) получения прибыли и (или) просчеты в выборе контрагента не должны оцениваться налоговым органом и судом как подтверждающие необоснованность налоговой выгоды.

Помимо документального подтверждения обстоятельств заключения и исполнения договора, целесообразно привлекать в судебный процесс сотрудников налогоплательщика (либо контрагента) в качестве свидетелей для дачи соответствующих показаний (например, в рамках подрядных отношений начальник строительномонтажного участка налогоплательщика может пояснить, какое количество работников контрагента приходило на стройку, какие работы ими фактически выполнялись и пр.).

Соотношение юридической силы протокола допроса и сведений ЕГРЮЛ

Как было указано выше, «отрицательный» протокол допроса руководителя служил для налогового органа гарантом успеха в суде.

Однако в свете Постановления № 18162 нижестоящие суды стали более осторожно подходить к оценке достаточности этого доказательства.

В этой связи примечательна позиция, выработанная на уровне ФАС Московского округа (которая, правда, пока не закреплена на уровне ВАС РФ).

ФАС Московского округа совершенно справедливо отмечает, что сведения ЕГРЮЛ обладают признаком достоверности²⁹, притом что их внесение осуществляется с привлечением официальных органов и учреждений (регистрирующий орган, нотариус, свидетельствующий подлинность подписи руководителя).

Для подтверждения непричастности руководителя к организации необходимо в таком же или ином официальном порядке изменить соответствующие сведения в ЕГРЮЛ. При отсутствии судебного акта, признающего запись реестра о руководителе контрагента недействительной (или акта государственного органа, отменяющего эту запись), показания руководителя контрагента не могут сами по себе приниматься в качестве безусловного доказательства непричастности физического лица к деятельности контрагента³⁰.

Таким образом, при подтверждении реальности хозяйственной операции и проявления должной осмотрительности налоговым органам следует более тщательно проверять юридическую силу совершенных действий при регистрации компании-контрагента и внесении соответствующих сведений в ЕГРЮЛ.

Выводы

В целом судебная практика в России по спорам об оценке налоговой выгоды складывается в соответствии с подходами, выработанными европейскими судами (Европейский суд справедливости, Европейский суд по правам человека): выгода может быть признана необоснованной, только если налогоплательщик осведомлен о нарушениях поставщика. При этом осмотрительность имеет разумные пределы с учетом баланса частных и публичных интересов. Такой подход следует признать обоснованным.

Скорректированная весной — летом 2010 г. позиция ВАС РФ направлена, и вполне оправданно, против укоренившейся практики судов о признании выгоды необос-

²⁹ См. п. 4 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2011 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

³⁰ См., напр., постановление ФАС Московского округа от 11.02.2011 № КГ-А40/20-11.

нованной при наличии лишь одних отказных показаний (принцип объективного вменения). Наличие таких показаний само по себе не свидетельствует о злоупотреблении налогоплательщиком правом на получение налоговой выгоды и о том, что он не проявил должной осмотрительности. Распространены случаи, когда налогоплательщик сам становится жертвой обмана контрагента, а руководитель контрагента специально вводит налоговые органы в заблуждение относительно того, что он ничего не знает об организации. Давать такие показания он может смело, ведь никто не обязан свидетельствовать против себя (ст. 51 Конституции РФ)³¹.

Вместе с тем судам следует осторожно подходить к концепции реальности, не отдавая ей предпочтения перед правилом должной осмотрительности.

В связи с этим в готовящемся законопроекте о противодействии налоговым злоупотреблениям целесообразно закрепить следующие условия признания налоговой выгоды от взаимоотношений с контрагентами:

- 1) подтверждена реальность хозяйственной операции, при этом реальность должна касаться взаимоотношений налогоплательщика именно с данным контрагентом (товары не просто поставлены в адрес налогоплательщика, а поставлены именно данным контрагентом);
- 2) проявлены меры должной осмотрительности, а именно:
 - истребованы правоустанавливающие документы, проведена проверка правоспособности по сайту налогового органа (получена выписка из ЕГРЮЛ);
 - обоснованы мотивы выбора контрагента;
 - представлены доказательства обстоятельств заключения и исполнения договора с контрагентом (в том числе представлены имена сотрудников налогоплательщика и контрагента, занимавшихся непосредственным заключением и исполнением договора).

Таким образом, налогоплательщику может быть отказано в получении налоговой выгоды от взаимоотношений с проблемным поставщиком в случае злоупотребления налогоплательщиком своим правом на налоговую выгоду. При этом ключевым критерием злоупотребления является неосмотрительность налогоплательщика, что вполне соответствует выработанному европейскими судами подходу.

³¹ В случае дачи положительных показаний лицо могут привлечь к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов организацией-контрагентом.