

## Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран

### Введение

Правомерны ли действия налогоплательщика, направленные на минимизацию своего налогообложения? Если эти действия прямо нарушают те или иные положения налогового или иного законодательства (утаивание дохода, мошеннические сделки с компаниями-«однодневками» и т.п.), ответ очевиден. Однако что если налогоплательщик структурирует свои операции таким образом, что прямо закон не нарушен, но государство налогов недосчиталось? В этом случае однозначного ответа нет. Действия налогоплательщика, в зависимости от конкретных обстоятельств, могут квалифицироваться либо как правомерное «налоговое планирование», либо как «злоупотребление правом»; в последнем случае налогоплательщику может быть отказано в признании полученной им налоговой выгоды. Сказанное относится как к России, так и к большинству развитых стран.

Но если речь не идет о нарушении буквы закона, как отличить допустимые действия от недопустимых? В мировой практике для такого разграничения обычно применяется так называемая «доктрина деловой цели» или один из родственных ей принципов, известных под такими названиями как «доктрина экономической реальности», «доктрина преимущества содержания над формой» и другие. Суть доктрины состоит в том, что деятельность налогоплательщика не ставится под сомнение, если у нее имеется разумная деловая цель, помимо минимизации налогообложения. В противном случае налоговые последствия переосмысливаются в соответствии с экономической сущностью операций. В зависимости от правовой системы данной страны, это правило может быть основано как на писаном законе, так и на судебном прецеденте. Для Европейского союза (ЕС) чрезвычайно важным прецедентом на эту тему является дело *Halifax v. Commissioners*, решенное Европейским Судом в 2006 году. В российский правовой оборот подобное правило было явно введено лишь в 2006 году, причем не федеральным законодателем, а Высшим Арбитражным Судом, получив название принципа «необоснованной налоговой выгоды».

### Доктрина деловой цели в различных правовых системах

В США рассматриваемое правило известно, в несколько более общей формулировке, под названием «содержание превыше формы» (*substance over form*). Согласно этому принципу, для целей исчисления налогов экономическое содержание операций важнее их формы. США – страна общего права, и данное правило является судебной доктриной, то есть основано на прецеденте, а не на писаном законе. Впервые правило было явно сформулировано Верховным судом США в 1921 году.<sup>1</sup> С тех пор оно активно используется судами в различных модификациях, в том числе в формулировке «деловой цели» (*business purpose*), которая часто применяется для оценки последствий корпоративной реорганизации, совершенной для избежания налогообложения.<sup>2</sup> Вообще надо отметить, что суды США всегда чувствовали себя вправе пересмотреть правовые последствия сделок, если этого требует справедливость.

<sup>1</sup> U.S. Supreme Court. *U.S. v. Phellis*, 257 U.S. 156 (1921).

<sup>2</sup> См., например: U.S. Supreme Court. *Moline Properties, Inc. v. Commissioner*, 319 U.S. 436 (1943).

Вместе с тем рассматриваемая судебная доктрина отчасти нашла отражение и в писаном законе. Так, Кодекс внутренних доходов США, устанавливает, что если несколько организаций прямо или косвенно контролируются одними теми же лицами, налоговые власти могут перераспределить между этими организациями их налогооблагаемый доход, налоговые вычеты и т.д., чтобы «предотвратить уклонение от налогов или ясно отразить доход» таких организаций.<sup>3</sup> Отметим, однако, ограничительность формулировки писаного закона: допускается перераспределение дохода только между организациями, связанными между собой в терминах владения или контроля.

Британские суды, хотя и принадлежащие к той же системе общего права, что и суды США, до недавнего времени не были столь активны в переосмыслении налоговых последствий сделок. Однако в последние годы британская налоговая служба прилагает значительные усилия в борьбе с налоговыми злоупотреблениями. В частности, дело *Halifax*, подробно обсуждаемое далее, было направлено в Европейский Суд именно из Великобритании. Как мы увидим далее, оно было разрешено Европейским Судом в пользу налоговой службы на основе доктрины деловой цели, что стало важным прецедентом в том числе и для британских судов.

В странах с системой гражданского права также существуют правила, направленные против налоговых злоупотреблений. Однако в силу специфики правовой системы эти правила обычно устанавливаются писаным законом. Так, налоговое законодательство Германии содержит следующее положение: «Налоговое законодательство не может быть обойдено посредством злоупотреблений с использованием правовых конструкций. В случае злоупотребления возникает то налоговое последствие, которое возникло бы при совершении сделки, отвечающей деловым целям сторон».<sup>4</sup> Отметим, что, несмотря на писаный характер нормы, правовое содержание понятия «злоупотребление» все равно определяется судебной практикой. В 2007 году Министерство финансов Германии предложило поправки в данную статью, направленные на уточнение области ее применимости. Согласно поправкам, применимость статьи будет зависеть от того, существуют ли «веские неналоговые причины» применения спорной схемы. В случае принятия поправки должны вступить в силу с 2008 года.<sup>5</sup>

Интересно отметить, что законодательство и США, и Великобритании предписывает налоговым консультантам сообщать о предлагаемых ими клиентам налоговых схемах в налоговые органы.<sup>6</sup> В США эта процедура известна как «регистрация налоговых убежищ», а в Великобритании – как «раскрытие информации о схемах избежания налогообложения». За отказ от раскрытия информации предусмотрены серьезные санкции. Данное требование закона не так абсурдно, как может показаться на первый взгляд: предполагается, что налоговые консультанты уверены в правомерности предлагаемых ими схем и готовы отстаивать их перед налоговыми органами и в суде. Со своей стороны, налоговые органы оставляют за собой право не согласиться с доводами консультантов и оспорить схему. В Германии подобный законопроект в настоящее время только обсуждается, но может вступить в силу уже с 2008 года.

<sup>3</sup> U.S. Code. 26 U.S.C. § 482 (2007).

<sup>4</sup> Abgabenordnung (AO 1977), § 42.

<sup>5</sup> German Government Proposes Significant Expansion of Anti-Abuse Rules // BDO Seidman, LLP. <<http://www.bdo.com/about/publications/tax/inttaxnews/TaxAlert-GermanAntiAbuse.pdf>> (опубликовано 27.07.2007).

<sup>6</sup> U.S. Code. 26 U.S.C. § 6111 (2007); U.K. Finance Act 2004, Pt. 7.

## Европейский союз: дело *Halifax*

Европейский Суд Справедливости (European Court of Justice) – высший судебный орган Европейского союза. Именно Европейский Суд выносит окончательные решения по вопросам права ЕС (то есть вопросам, регулируемым законодательством Союза, а не находящимся в исключительной компетенции самих стран-участниц). Формально его роль правотворческой не является: согласно основополагающему договору, Европейский Суд, совместно с нижестоящим Судом Первой Инстанции, «обеспечивает соблюдение права при толковании и применении настоящего Договора».<sup>7</sup> Приведенная формулировка не отличается ясностью, но, по-видимому, замысел авторов договора состоял лишь в том, чтобы обеспечить единообразие толкование общеевропейского законодательства национальными судами. На практике, однако, роль Европейского Суда гораздо значительнее. За годы его существования была создана довольно стройная система прецедентов, нетривиальным образом толкующих многие положения европейского законодательства. Ничто в законодательстве ЕС не указывает на обязанность Европейского Суда следовать своим собственным прецедентам, однако на практике он, естественно, стремится к непротиворечивости своих решений. В результате прецеденты Европейского Суда стали де-факто важным источником европейского права, применяемого всеми национальными судами (в том числе судами стран, относящихся к системе гражданского права).

Согласно основополагающему договору, косвенное налогообложение стран ЕС подлежит «гармонизации» законодательством ЕС.<sup>8</sup> В 1977 году в целях такой гармонизации была принята так называемая Шестая Директива.<sup>9</sup> Она является основой национального законодательства о налоге на добавленную стоимость (НДС) всех стран ЕС. Таким образом, важнейшие вопросы обложения НДС находятся в компетенции Европейского Суда. На его рассмотрение направляют спорные вопросы национальные суды, не уверенные в правильном истолковании европейского законодательства. Именно так, из британского суда, и попало в Европейский Суд дело *Halifax*.<sup>10</sup> Суть дела состояла в следующем.

*Halifax plc* – это крупная британская банковская организация. Как и у любого банка, львиная доля его доходов освобождена от НДС. Так же как и в России, в ЕС принимается к вычету лишь доля «входящего» НДС, равная доле налогооблагаемого дохода в общем доходе организации. Таким образом, банк не может принять к вычету большую часть НДС, уплаченного им поставщикам. При этом платежи за аренду недвижимости в ЕС, за некоторыми исключениями, освобождены от НДС.<sup>11</sup> Однако организация может добровольно включить доход от аренды в налогооблагаемый доход,<sup>12</sup> тогда она имеет право принять к вычету НДС, уплаченный за строительство и ремонт.<sup>13</sup>

Банк владел несколькими земельными участками, которые он планировал использовать для постройки центров телефонного обслуживания клиентов - и даже заключил предварительный договор со строительной компанией. Неожиданно банкиры осознали, что уплаченный строителям НДС (а это миллионы фунтов) будет безвозвратно потерян. Расторгнув предварительный договор со строителями, банк разработал более сложную схему финансирования проекта, направленную на уменьшение налоговых потерь.

<sup>7</sup> Treaty establishing the European Community (consolidated text), art. 220. OJ C 325. 24.12.2002. P. 33.

<sup>8</sup> Там же, art. 93.

<sup>9</sup> Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977. OJ L 145. 13.06.1977. P.1. ("Sixth Directive").

<sup>10</sup> European Court of Justice. *Halifax v. Commissioners*, Case C-255/02 ("*Halifax*").

<sup>11</sup> Sixth Directive, art. 13(B)(b).

<sup>12</sup> Там же, art. 13(C)(a).

А именно, банк предоставил кредит своей собственной дочерней компании (для краткости назовем ее А) для целей аренды и застройки участка (в отношении остальных участков также были заключены аналогичные соглашения). Кредит, разумеется, не облагается НДС. Далее, сам участок был сдан в долгосрочную аренду той же компании А.

Компания А заключила договор о застройке участка с другой дочерней компанией банка (Б) и перечислила ей средства, полученные в кредит от банка. Оплата по договору включала НДС. Компания Б, в свою очередь, наняла независимую строительную организацию для застройки участка.

Далее, компания А уступила, с небольшой прибылью, права по договору аренды участка другой дочерней компании банка (В). Компания В, в свою очередь, предоставила помещения в субаренду (кому бы вы думали?) самому банку.

Операции были разнесены во времени таким образом, чтобы расходы компании А на застройку, включающие НДС, относились к одному налоговому периоду (году), а доходы от уступки прав на аренду участка, не включающие НДС – к следующему.

По результатам года компания А предъявила к вычету (возмещению) сумму НДС, уплаченного ею компании Б за строительные работы. Компания Б отчиталась о полученной от компании А сумме НДС, поставив к вычету НДС, уплаченный независимой строительной организации. Независимая строительная компания также должным образом уплатила свой НДС (во всяком случае, это не оспаривалось налоговыми органами).

Таким образом, здесь отнюдь не идет речи о грубом мошенничестве, наподобие использования компаний, зарегистрированных «на потерянный паспорт», которые исчезают, не уплатив НДС. Напротив, все участвующие в проекте компании полностью прозрачны, аккуратно ведут отчетность и уплачивают налоги в соответствии с действующим законодательством.

Несмотря на это, в результате использования цепочки дочерних компаний государство недосчиталось суммы НДС, подлежащего вычету у компании А. Произошло это ввиду того, что банк (ведущий в основном необлагаемые операции и не имеющий возможности принять к вычету НДС) передал права на недвижимость зависимой организации (которая может избрать налогооблагаемый режим для арендного дохода и принять к вычету НДС за застройку).

Налоговый орган, однако, отказал компании А в праве на вычет. Банк обратился в английский суд, а тот направил вопрос на рассмотрение Европейского Суда.

Аргументация банка была проста. Ни одна из совершенных сделок не являлась противозаконной. Все налоги были исчислены в строгом соответствии с британским законодательством (и Шестой Директивой). Ничто в тексте законодательства не указывает на возможность перерасчета налоговых последствий подобных сделок, пусть даже с зависимыми компаниями. Следовательно, такой перерасчет недопустим.

Для обоснования своей позиции налоговому органу пришлось прибегнуть к неочевидной интерпретации положений закона. Согласно первому варианту аргументации налогового органа, сделки между зависимыми компаниями вообще не являются «реализацией» в смысле законодательства об НДС. Вместо этого следует признать, что строительные работы реализованы независимой строительной организацией напрямую банку, в соответствии с чем и производить налогообложение. Вторым вариантом аргументации налогового органа стал следующий. Сделки, совершенные с единственной целью избежания обложения НДС, должны, в соответствии с общими принципами права ЕС, быть признаны «злоупотреблением правом» и исключены из рассмотрения для целей

---

<sup>13</sup> *Halifax*, para. 67.

налогообложения. Как видим, второй вариант основан, по существу, на «доктрине деловой цели».

Европейский Суд отклонил первый вариант аргументации налогового органа, но одобрил второй, внося в него некоторые уточнения. Суд пришел к следующим выводам.

- 1) Мотив совершения сделок (в данном случае избежание налогообложения) не имеет значения для определения того, является ли сделка «реализацией товаров или услуг» или «экономической деятельностью» в смысле Шестой Директивы.
- 2) Шестая Директива не допускает вычета «входящего» НДС, если соответствующая сделка представляет собой «недобросовестную практику» (abusive practice).
- 3) Если имеет место недобросовестная практика, сделки пересматриваются для ее исключения, а НДС исчисляется применительно к пересмотренному варианту сделок.

«Недобросовестная практика» имеет место, если одновременно выполнены два условия.

- 1) Сделки приводят к получению налоговой выгоды, предоставление которой противоречит целям налогового законодательства.
- 2) Рядом объективных факторов подтверждается, что существенной (essential) целью сделок является получение налоговой выгоды.

В писаном законодательстве ЕС понятие «недобросовестной практики» отсутствует, так что данная норма, являющаяся вариантом «доктрины деловой цели», имеет судебное происхождение.

Чрезвычайно важным представляется еще одно заключение Европейского Суда: «Следует также иметь в виду, что признание практики недобросовестной не должно вести к наказанию (penalty), для которого была бы необходима ясная и недвусмысленная правовая основа, а лишь к обязательству выплаты (суммы ранее представленного к вычету НДС – С.Б.), просто как следствие такого признания, делающего не подлежащим вычету, полностью или частично, входящий НДС».<sup>14</sup>

Итак, для решения вопроса о допустимости применения налоговой схемы Европейский Суд использовал собственный вариант «доктрины деловой цели». Однако, по заключению Суда, данная доктрина не может использоваться для назначения наказания (то есть взыскания штрафа или, тем более, уголовного наказания), так как для этого требуется более четкая правовая основа.

### **Россия: теория «необоснованной налоговой выгоды»**

Вслед за Европейским судом, со своим вариантом «доктрины деловой цели» вскоре выступил Высший Арбитражный Суд РФ (ВАС РФ). Одно из постановлений его Пленума была озаглавлено «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».<sup>15</sup>

Данное постановление впервые вводит в налоговое право России совершенно новые понятия «обоснованной (необоснованной) налоговой выгоды», «подлинного экономического содержания»

<sup>14</sup> Там же, пара. 93.

<sup>15</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53.

(операций налогоплательщика) и «целей делового характера». В Налоговом кодексе эти понятия не встречаются. Суть сформулированных Пленумом ВАС РФ правил состоит в следующем. При разрешении налоговых споров презюмируется добросовестность налогоплательщика и, соответственно, обоснованность полученной им налоговой выгоды (то есть уменьшения размера налоговой обязанности). Однако налоговый орган может доказать, что полученная налогоплательщиком налоговая выгода является необоснованной. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, 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). При этом деловой целью действий налогоплательщика может быть получение экономического эффекта, но налоговая выгода не считается самостоятельной деловой целью. Если операция учтена не в соответствии с ее экономическим смыслом, суд может определить объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания операции. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

ВАС РФ сформулировал ряд признаков необоснованности налоговой выгоды, как, например, «совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета». Строго говоря, это признаки скорее прямого мошенничества, чем простой недобросовестности, но ВАС РФ не оперирует терминами уголовного права. Кроме того, ВАС РФ приводит ряд признаков, которые не доказывают необоснованности налоговой выгоды сами по себе, но могут свидетельствовать о ее необоснованности в совокупности с другими обстоятельствами. Именно эти признаки ранее широко использовались налоговыми органами и судами для признания налогоплательщика недобросовестным (создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок и др.).

В России, стране гражданской системы права, на суды не возложена правотворческая функция, во всяком случае, формально.<sup>16</sup> Тем не менее постановления Пленума ВАС РФ по вопросам его ведения обязательны для всех арбитражных судов.<sup>17</sup> Таким образом, де-факто рассматриваемое постановление имеет в системе арбитражных судов силу закона, наравне с Налоговым кодексом. При этом вряд ли можно считать столь детально разработанную Пленумом ВАС РФ теорию необоснованности налоговой выгоды всего лишь «истолкованием» налогового законодательства. (В постановлении, кстати, почти нет ссылок на Налоговый кодекс.) Несомненно, перед нами правовая норма, то есть «обязательные правила поведения, адресованные персонально не определенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение»,<sup>18</sup> причем норма судебного происхождения. Это довольно примечательный факт для страны гражданской системы права.

Вскоре Президиум ВАС РФ дал арбитражным судам пример применения этой нормы, прямо сославшись на рассматриваемое постановление при пересмотре дела в порядке надзора.<sup>19</sup> Речь в деле шла об операциях между российскими подразделениями всемирно известной аудиторской фирмы PricewaterhouseCoopers. Российское ЗАО «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» заплатило более 500 млн. руб. за консультационные услуги российскому представительству нидерландской компа-

<sup>16</sup> См., однако, например: *Седукина О.Н.* К вопросу о нормотворческой деятельности высших судов России // *Российский судья*. 2004. N 11.

<sup>17</sup> П. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 N 1-ФКЗ.

<sup>18</sup> См. Определение Конституционного Суда РФ от 2 марта 2006 г. N 58-О (обсуждается понятие нормативного правового акта).

<sup>19</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 10.07.2007 N 2236/07 по делу N А40-11992/06-143-75.

нии «ПрайсвотерхаусКуперс Ресурсес Б.В.», включив эту сумму в расходы для целей налогообложения. Налоговый орган счел эти расходы экономически необоснованными и исключил соответствующую сумму из расходов и снял соответствующие вычеты по НДС, начислив обществу дополнительные налоги, пени и штраф. Хотя доказательств необоснованности расходов представлено не было, решение налогового органа было поддержано арбитражными судами в трех инстанциях. Президиум ВАС РФ, сославшись на рассматриваемое постановление Пленума, указал на презумпцию экономической оправданности действий налогоплательщика: «в случае указания инспекцией на экономическую неоправданность расходов общества или на неполноту, недостоверность и (или) противоречивость сведений, содержащихся в представленных им документах, обязанность доказывания существования этих обстоятельств возлагается на инспекцию». В результате решения нижестоящих судов были отменены, а дело передано на новое рассмотрение. Таким образом, рассматриваемая норма была применена Президиумом ВАС РФ для ограничения возможностей налоговых органов и судов по произвольному признанию расходов необоснованными.

Однако при новом рассмотрении дела Арбитражный суд г. Москвы вновь принял решение не в пользу аудиторов.<sup>20</sup> Суд счел, что представленные аудиторами оправдательные документы не соответствуют требованиям законодательства о бухгалтерском учете (нет подписей должностных лиц и т.п.). Суд определил, что, несмотря на указание ВАС РФ о том, что обязанность доказывания обстоятельств неоправданности расходов возлагается на налоговую инспекцию, налогоплательщик должен подтверждать обоснованность и реальность понесенных расходов документами, соответствующими законодательству, в противном случае полученная им налоговая выгода является необоснованной. Суд также определил, что, несмотря на указание ВАС РФ о презумпции достоверности подаваемых налогоплательщиком сведений, в данном случае она неприменима, так как налогоплательщик сам не осуществлял контроля фактического получения услуг от иностранной компании. Вместо этого аудиторская организация удовлетворялась заявлениями иностранных специалистов о том, что они занимались «общими вопросами» (на сотни тысяч долларов), или ими проведен «мозговой штурм», осуществлена «деловая активность» и т.п. Более того, суд счел, что привлечение иностранных специалистов к аудиторским проверкам, на которое ссылался налогоплательщик, противоречит российскому законодательству о лицензировании, а потому соответствующие выплаты не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль или давать право на вычеты по НДС. Суд даже счел возможным сослаться на намеки налогового органа, что непредоставление подтверждающих документов «может объясняться такими причинами, как переписка с Юкосом . . . по схемам ухода от уплаты налогов». В связи с этим суд счел надлежащим доказательством по рассматриваемому делу факт отзыва компанией своих аудиторских заключений по «ЮКОСу». Как минимум этот последний вывод суда представляется крайне спорным ввиду полного, по-видимому, отсутствия доказательств связи рассматриваемых консультаций с делами «ЮКОСа». По сообщениям прессы, аудиторская компания намерена вновь обжаловать решение суда.

С точки зрения истории российского права доктрина «необоснованной налоговой выгоды» является усовершенствованием другой неcodифицированной судебной доктрины, теории «недобросовестного налогоплательщика» (данное понятие также отсутствует в Налоговом кодексе).<sup>21</sup> Согласно этой теории, признание налогоплательщика недобросовестным означает, что положения нало-

<sup>20</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28 сентября 2007 г. по делу №А40-11992/06-143-75, доступно по адресу <http://www.kommersant.ru/doc.aspx?DocsID=812715>.

<sup>21</sup> Будылин С.Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. N 10. С. 3. Будылин С.Л. Оптимизация или уклонение? Конституционные основы налогового планирования // Российская юстиция. 2006. N 10. С. 48. Будылин

вого права могут применяться к нему не в полном объеме, а выборочно (в результате есть возможность отказать ему в налоговом вычете и т.п.). Впервые теория недобросовестного налогоплательщика была явно сформулирована Конституционным Судом РФ в 2001 году, применительно лишь к одной, весьма конкретной, ситуации («лжеуплата» налога через неплатежеспособные банки).<sup>22</sup> Общих признаков недобросовестности Конституционным Судом сформулировано не было, так что определение того, является ли налогоплательщик недобросовестным, было оставлено, по существу, на усмотрение судов. То же касается и конкретных правовых последствий признания налогоплательщика недобросовестным.

Некоторые суды и налоговые органы весьма активно использовали данную теорию для противодействия налоговой оптимизации. Так, в том же печально известном деле «ЮКОСа» (здесь имеется в виду арбитражное дело о неуплате налога за 2000 год) суд дал отрицательную оценку применяемой «ЮКОСом» схеме налоговой оптимизации именно на основе признания налогоплательщика недобросовестным.<sup>23</sup> (Схема состояла в продаже нефтепродуктов через дочерние организации, зарегистрированные в российских регионах с низким уровнем налогообложения, так что никаких писаных законов нарушено не было.) Суд определил, что недобросовестность влечет чрезвычайно далеко идущие правовые последствия, вплоть до фактической отмены срока исковой давности. В связи с этим сам Конституционный Суд счел необходимым указать, что «[о]существленная Арбитражным судом города Москвы универсализация выводов, содержащихся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года N 138-О, недопустима.»<sup>24</sup>

Постановление Пленума ВАС РФ о «необоснованной налоговой выгоде» может рассматриваться как попытка ограничить усмотрение судов при определении того, является ли налогоплательщик недобросовестным, а также при определении правовых последствий недобросовестности. Как обсуждалось выше, Пленум ВАС РФ сформулировал конкретные критерии признания налоговой выгоды необоснованной и конкретные последствия такого признания.

Отметим, что, в отличие от Европейского Суда, ВАС РФ не дает никаких указаний относительно того, может ли признание полученной налоговой выгоды «необоснованной» повлечь санкции в виде взыскания штрафа или уголовного наказания. В том же деле «ЮКОСа», например, штрафы были взысканы в полном объеме. Более того, приговор по последующему уголовному делу против руководства «ЮКОСа» в части уклонения от уплаты налогов с организации основывался на результатах упомянутого арбитражного дела, то есть, в конечном счете, на некодифицированной судебной доктрине «недобросовестного налогоплательщика». Стоит также отметить, что теория «недобросовестного налогоплательщика» была сформулирована Конституционным Судом в 2001 году, а применена она была в упомянутом арбитражном деле «ЮКОСа» к исчислению налогов за 2000 год. Все это вызывает вопросы относительно «ясности и недвусмысленности» (по выражению Европейского Суда) соответствующих положений российского налогового и уголовного права. Представляется, что эти вопросы требуют немедленного урегулирования федеральным законодателем.

---

С.Л. Добросовестный или недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования – новейшие тенденции // Российская юстиция. 2006. N 11. С. 36.

<sup>22</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О.

<sup>23</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26 мая 2004 г. по делу N А40-17669/04-109-241.

<sup>24</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. N 36-О.



## **Выводы**

В налоговом праве многих развитых стран существуют нормы, позволяющие переосмыслить налоговые последствия сделок налогоплательщика исходя из их экономического содержания, а не избранной налогоплательщиком формы. Пересчет налога осуществляется, если деятельность налогоплательщика лишена деловой цели, а направлена лишь на минимизацию налога. В зависимости от системы права данной страны (общее или гражданское) подобные нормы могут содержаться как в писаном законе, так и в прецедентном праве.

В России такая норма известна как правило «необоснованной налоговой выгоды». Парадоксальным образом, хотя Россия является страной гражданского права, данное правило сформулировано не Налоговым кодексом, а Высшим Арбитражным Судом РФ. Это ставит под сомнение принцип ясности и определенности налогового права России. Представляется необходимым, в соответствии с общими принципами российского права, зафиксировать «правило необоснованной налоговой выгоды» или его аналог в Налоговом кодексе РФ. Кроме того, представляется недопустимым использование некодифицированных судебных доктрин для назначения санкций в виде взыскания штрафов, а тем более для уголовного преследования.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay  
тел. (095) 790-2660; 624-1300