

Закон и судебный прецедент: пути развития налогового права¹



**Максим Валерьевич
Каменков**

аспирант СПбГУ,
адвокат

Пять лет назад в постановлении от 21.01.2010 № 1-П (далее — Постановление № 1-П) Конституционный Суд РФ отметил, что в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики. Оно фактически — исходя из правомочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов — является обязательным для нижестоящих судов на будущее время. При этом с учетом общеправового критерия правовой определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы (формальной определенности закона), обусловленного природой нормативного регулирования в правовых системах, основанных на верховенстве права, КС РФ допускал обратную силу толкования норм права ВАС РФ как в связи с рассмотрением конкретного дела (*ad hoc*), так и — в целях обеспечения единообразного их понимания и применения арбитражными судами — в отношении всех дел со схожими фактическими обстоятельствами на основе обобщенной практики их разрешения с учетом названных в Постановлении № 1-П ограничений.

В рассматриваемый период истории развития отечественного налогового права вопрос о месте судебного прецедента считался в достаточной мере решенным. Однако в свете прекращения деятельности ВАС РФ, казалось бы, забытая тема места судебного прецедента приобретает новую жизнь.

5 декабря 2014 г. на юридическом факультете СПбГУ прошла VII Международная научно-практическая конферен-

Ключевые слова:

налоговое право, судебный прецедент, баланс частного и публичного интереса, ВАС РФ, КС РФ

¹ По материалам и устным выступлениям участников VII Международной научно-практической конференции на тему «Закон и судебный прецедент: пути развития налогового права». Под редакцией научного руководителя, доцента кафедры государственного и административного права канд. юрид. наук С.В. Овсянникова.

В статье анализируется роль судебного прецедента в формировании налогового права в прошлом и будущем на основе позиций ученых и практиков, озвученных 5 декабря 2014 г. на конференции по налоговому праву на юридическом факультете СПбГУ. Несмотря на то, что некоторое время назад вопрос значимости судебного прецедента был решен на уровне КС РФ, ввиду ликвидации ВАС РФ и существенных нововведений в налоговое законодательство вопрос места судебного прецедента вновь является открытым.

ция на тему «Закон и судебный прецедент: пути развития налогового права». Участие в ней приняли судьи арбитражных судов, работники аппарата КС РФ и окружных арбитражных судов, сотрудники Федеральной налоговой службы, региональных и районных налоговых инспекций, преподаватели юридического факультета СПбГУ, МГЮА, УГЮА, СФУ, Приволжского института ФНС и аспиранты, а также частнопрактикующие юристы и адвокаты. Основной темой конференции стали перспективы развития налогового права и судебного прецедента при разрешении налоговых споров в условиях неустойчивости отечественной экономики и ужесточения налоговых правил, а также реформирование судебной системы.

Как отметила в своем вступительном слове профессор кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ Н.А. Шевелёва, отечественное налоговое право за свою короткую историю прошло довольно непростой путь: это и формирование в 1990-х гг. прецедентных позиций КС РФ, заложивших основы налогового права, и многочисленные спорные вопросы на стыке теории и практики при принятии первой и второй частей НК РФ, и формирование ВАС РФ доктрины необоснованной налоговой выгоды в 2006 г. Не меньшее число значимых судебных прецедентов на уровне арбитражных судов и ВАС РФ возникло за последние 10–15 лет. Налоговому праву стали известны и такие институты, как налоговая амнистия, налоговые каникулы, мораторий, а также консолидированная группа налогоплательщиков, трансфертное налогообложение. Однако ввиду особых политических и экономических обстоятельств настал значимый момент для выявления направлений развития налогового права в дальнейшем.

Принимая во внимание особую значимость участия судебной ветви власти в формировании современного на-

Ввиду особых политических и экономических обстоятельств настал значимый момент для выявления направлений развития налогового права в дальнейшем

Принимая во внимание особую значимость участия судебной ветви власти в формировании современного налогового регулирования, вопрос о прецедентном или легистском пути развития налогового права вновь является открытым

логового регулирования, вопрос о прецедентном или легистском пути развития налогового права, по мнению доцента кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ С.В. Овсянникова, вновь является открытым. И это отнюдь не значит, что все выработанные судебной практикой, в том числе самим ВАС РФ, позиции были безупречны, однако налоговое право во многом развивалось благодаря деятельности высших судебных инстанций, а в последние годы именно ВАС РФ. С учетом прошлого опыта особую значимость судебного прецедента для налогового права, с точки зрения С.В. Овсянникова, можно охарактеризовать следующим образом:

1) значительные трудности возникают в поддержании баланса частно-публичных интересов в условиях бюджетной недостаточности. Судебные инстанции в последние годы осторожно и взвешенно вырабатывали подходы к легитимации отдельных способов налоговой оптимизации при наличии деловой цели;

2) при увеличении в законодательстве числа оценочных понятий наполнение их содержанием, определение границ и мер допустимого осуществлялось именно на уровне судебного толкования;

3) путем своевременных судебных прецедентов удавалось решать конкретные практические задачи. Многие из таких решений впоследствии включались непосредственно в НК РФ;

4) в настоящее время в налоговое законодательство вносятся достаточно много новаций, буквальный смысл формулировок которых понятен, однако сами нормы включаются в действующее регулирование без всякой системы и привязки к уже устоявшимся нормам. Так, в рамках института мониторинга предусматривается регламент информационного взаимодействия. За его нарушение установлены правовые последствия, правовая природа которых не ясна. Не менее примечательно, что в налоговом законодательстве становится все больше норм, представляющих собой набор технических правил.

Решение отдельных технических задач, отмечает доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ М.В. Кустова, зачастую

осуществляется без встраивания в живую ткань налогового права, в связи с чем возникают вопросы и противоречия между новациями и устанавливающими основы нормами части первой НК РФ. Например, права и обязанности налоговых агентов в положениях особенной части НК РФ развиваются без корректировки их статуса в общей части. В качестве недоимки признаются суммы незаконно возмещенного налога без указания о включении в эту категорию случаев незаконного возврата налога. Остается также открытым и в недостаточной степени доктринально обоснованным вопрос возможности взыскания налога с налогового агента.

По мнению доцента кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ О.А. Ногиной, не менее спорным и неоднозначным является вопрос выбора объектов, подлежащих обложению налогом на имущество организаций, налоговая база для которых рассчитывается исходя из их кадастровой стоимости. Принципы равенства налогообложения и экономической обоснованности налогов никто не отменял, они все также содержатся в общей части НК РФ, включены туда с учетом толкования положений Основного закона страны КС РФ.

Спорным и неоднозначным является вопрос выбора объектов, подлежащих обложению налогом на имущество организаций, налоговая база для которых рассчитывается исходя из их кадастровой стоимости

В связи с этим начальник управления конституционных основ публичного права КС РФ Е.В. Тарибо обращает внимание на особенности судебного толкования и анализа принятых законодателем норм. На примере постановления КС РФ от 03.06.2014 № 17-П Е.В. Тарибо указывает, что Суд анализирует норму не саму по себе, а в системе других норм с учетом ее социально-экономического назначения² и поставленных целей в рамках действующего регулирования и ранее сформированных подходов.

При проверке конституционности п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ КС РФ придал особое значение экономической природе НДС, причем в рамках ранее выработанных позиций самого Суда при рассмотрении иных ситуаций с НДС. Кроме того, Суд с учетом выявленной экономической природы НДС определил систематические связи исследуемых норм и оценил их сквозь призму целевого предназначения в рамках механизма обложения НДС и сложившегося правового регулирования.

² См.: постановление КС РФ от 13.03.2008 № 5-П; определение КС РФ от 01.10.2009 № 1129-О-О.

В то же время, по мнению заместителя начальника управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России Д.М. Казанского, судебный прецедент не является единственным способом толкования воли законодателя. Он указывает, что в последнее время сложилась тенденция формирования административного прецедента — решений самой налоговой службы. Налогоплательщики начинают достаточно активно ссылаться на такие решения при рассмотрении других дел. Особенность такого вида прецедента заключается в том, что налоговая служба вынуждена реагировать на собственные решения, объяснять, чем ситуация отличается от ранее рассмотренной, либо учитывать уже занятые позиции по рассмотренным делам.

Развитию административного прецедента по налоговым делам мешают их закрытость и требования налоговой тайны

Развитию административного прецедента по налоговым делам мешают их закрытость и требования налоговой тайны. Обычно на решения налоговых органов ссылаются взаимозависимые налогоплательщики. Кроме того, в отличие от решений исполнительных органов, применительно к судебному прецеденту не допускается возможность вторичного рассмотрения и разрешения дела кем бы то ни было после вступления в силу судебного акта, а также применения использованных судом мер принуждения до тех пор, пока ранее принятое решение не будет отменено судом в установленном порядке³.

Перечисленные особенности решений исполнительных органов имеют не меньшее значение с учетом особенностей федерализма в России. Заместитель председателя Арбитражного суда Волго-Вятского округа Д.В. Тютин отмечает, что, поскольку в нашей стране не до конца отказались от идеи федерализма и еще не приняли унитарную модель, роль судебной системы в формировании единообразия в толковании налоговых норм до настоящего времени была ведущей.

Аналогично большое значение имели и имеют судебные постановления ВАС РФ в деле толкования международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Так, согласно анализу, проведенному доцентом кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ Е.В. Килинковой, за

³ См.: Конституция Российской Федерации: доктринальный комментарий (постатейный) / под ред. Ю.А. Дмитриева. М., 2009.

16 лет ВАС РФ принял около 17 постановлений и примерно 59 определений по различным вопросам применения этих международных соглашений. Большинство судебных актов затрагивают вопросы применения правил ст. 269 НК РФ в совокупности с соглашениями об избежании двойного налогообложения, подтверждения местонахождения в иностранном государстве, формирования и налогообложения постоянного представительства. При этом, как отмечает Е.В. Килинкарлова, судебное толкование положений налогового законодательства во взаимосвязи с соглашениями об избежании двойного налогообложения трудно переоценить ввиду неоднозначности отдельных норм (например, в случае с соотношением правил тонкой капитализации и принципа недискриминации в международных соглашениях).

Отдельные проблемы переходят из прошлого в настоящее. Например, вопросы определения резидентства, поднятые еще ВАС РФ, перешли к ВС РФ⁴. ВС РФ пришел к выводу, что, несмотря на получение российской организацией документов, подтверждающих местонахождение иностранной организации, после выплаты дохода пени не подлежат начислению. Пени обеспечивают исполнение обязанности по уплате налога, которая у налогоплательщика отсутствовала. Ответственность же за предоставление сертификатов резидентства после фактической выплаты дохода в НК РФ не установлена, поэтому на основании данного нарушения пени не могут быть начислены.

В то же время далеко не всегда принятые по отдельным делам судебные акты служили цели обеспечения правовой определенности. Иногда судебные прецеденты, в том числе по вопросам применения соглашений об избежании двойного налогообложения, вызывали обоснованные сомнения в достаточности правового обоснования предложенных выводов. Так, по мнению управляющего партнера юридической компании «Пепеляев Групп» С.Г. Пепеляева, по делу УК «Северный Кузбас» ВАС РФ принял неоднозначное решение о том, что положения международных договоров, направленные на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного договаривающегося государства в другом догово-

Иногда судебные прецеденты, в том числе по вопросам применения соглашений об избежании двойного налогообложения, вызывали обоснованные сомнения в достаточности правового обоснования предложенных выводов

⁴ См.: постановления Президиума ВАС РФ от 06.02.2007 № 13225/06, от 29.05.2007 № 1646/07; определение ВС РФ от 23.09.2014 по делу № 305-ЭС14-1210.

Когда специальные правила полностью противоречат общим правилам, установленным в международном договоре, трудно согласиться с предложенной логикой

риваемся государстве, включая гарантию на равные условия налогообложения, не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения⁵. Когда такие специальные правила, по сути, полностью противоречат общим правилам, установленным в международном договоре, трудно согласиться с предложенной логикой.

Остается также в недостаточной мере ясной ситуация, при которой один суд в тождественных случаях принимает разные решения. Например, старший партнер юридической компании «Пепеляев Групп» Р.И. Ахметшин приводит неоднозначную ситуацию с квалификацией аффилированности между заимодавцем и контролирующими заемщика лицами при отсутствии иных, кроме договора займа, связей между заемщиком и заимодавцем. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 06.06.2014 по делу № А52-4072/2012 суд со ссылками на постановление ВАС РФ по делу УК «Северный Кузбас», ст. 269 НК РФ, ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР, Официальный комментарий к Модельной конвенции делает вывод, что аффилированность заимодавца с контролирующими заемщика лицами является признаком контролируемой задолженности. Однако ранее в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2014 по делу № А21-3697/2013 суд с опорой на положения указанных выше документов (за исключением постановления ВАС РФ) в аналогичной ситуации сделал вывод о том, что сам по себе факт аффилированности без прямого или косвенного участия заимодавца в уставном капитале заемщика не является основанием для признания задолженности контролируемой.

При этом, по мнению Р.И. Ахметшина, из положений ст. 269 НК РФ не следует, что аффилированность как таковая достаточна для признания задолженности контролируемой, требуется прямое или косвенное участие. В ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР указывается на недостаточность аффилированности, необходимо установить ее влияние на условия сделки. При этом в Комментариях к Модельной конвенции именно налоговым органам предлагается доказывать такое влияние на условия сделки, а налог может быть донесен лишь при отклонении от рыночных условий.

⁵ См.: постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.

Также, отмечает Р.И. Ахметшин, несмотря на установленные требования учета социально-экономического назначения нормы, суды иногда оценивают обстоятельства дела излишне формально. Так, в постановлении ФАС Уральского округа от 21.05.2014 по делу № А50-18470/2013 суд сделал вывод, что наличие обеспечения от иностранной (материнской) организации по займу, заимодавцем по которому выступает не аффилированное с заемщиком российское лицо, является признаком контролируемой задолженности. При этом наличие выплат в пользу иностранной организации не имеет значения. Однако при этом не учитывается, что обеспечение может быть номинальным, выдавшее заем лицо действительно не имеет никакого отношения к группе компаний заемщика и рассчитало проценты с учетом требований рынка, а при принятии предложенной судом логики происходит тройное налогообложение процентов по кредиту.

Схожей критики, по словам доцента кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ С.А. Сосновского, заслуживает позиция ВАС РФ и КС РФ относительно порядка возврата НДС из бюджета в случаях, когда операция не подлежала налогообложению⁶. По мнению судов, возврат в таких ситуациях возможен только при условии представления доказательств возврата покупателю излишне предъявленных сумм налога. При этом не исследуется вопрос фактической оплаты покупателем предъявленного НДС. В то же время в международной практике национальные нормы, устанавливающие возложение на налогоплательщика бремени доказывания того, что налог не был перенесен на другое лицо, а также нормы, устанавливающие презумпцию фактического перенесения налога на другое лицо, считаются не соответствующими законодательству⁷.

Фактическое перенесение косвенных налогов зависит от различных факторов. Следовательно, вопрос о том, был ли перенесен косвенный налог, в каждом случае является вопросом факта, который должен быть установлен национальным судом. Нельзя презюмировать, что налоги были перенесены и налогоплательщик должен дока-

⁶ См.: постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33; КС РФ от 30.01.2001 № 2-П; определение КС РФ от 02.10.2003 № 317-О.

⁷ См.: Case C-147/01 Weber's Wine (02.10.2003)

зывать обратное⁸. При этом, даже если установлено, что бремя налога, хоть и взысканного с необязанного лица, было перенесено на третье лицо, возмещение торговцу (необязанному лицу) суммы налога необязательно влечет неосновательное обогащение⁹.

По мнению заместителя начальника управления конституционных основ публичного права КС РФ К.И. Байгозина, неоднозначной можно также назвать ситуацию, сложившуюся по поводу пересмотра судами результатов кадастровой стоимости и последствий такого пересмотра для целей налогообложения. Одни суды считали, что пересмотренную кадастровую стоимость можно распространять ретроспективно, а другие — только на будущее время. В итоге в законодательстве закрепился компромиссный вариант о возможности учета пересмотренной кадастровой стоимости только в отношении налогового периода, в котором было подано заявление о ее оспаривании. Получается, что незаконно определенная кадастровая стоимость может учитываться для прошлых периодов. Такой вывод трудно назвать обоснованным с конституционной точки зрения.

Много вопросов вызывает определение сущности взаимозависимости лиц для целей трансфертного налогообложения

Не меньше вопросов вызывает определение сущности взаимозависимости лиц для целей трансфертного налогообложения. Несмотря на вступившие в 2012 г. новые правила главы V.1 НК РФ, наследие судебной практики, склонной с подозрением относиться к взаимозависимости без конкретного исследования ее влияния на условия сделок и налоговые последствия¹⁰, до сих пор поддерживается налоговыми органами¹¹.

Более того, в п. 2 ст. 105.1 НК РФ закреплены критерии признания лиц взаимозависимыми, хотя далеко не во всех перечисленных примерах эти критерии свидетельствуют

⁸ См.: Case C-378/85 Dianco and Girard (25.02.1998).

⁹ См.: Case C-398/09 Lady & Kid A/S. P. 21 (06.09.2011).

¹⁰ См., напр.: постановления ФАС Уральского округа от 25.04.2006 № Ф09-3019/06-С7 по делу № А60-37240/05, от 19.09.2005 № Ф09-4081/05-С7, от 20.04.2005 № Ф09-1511/05-АК; ФАС Северо-Западного округа от 07.03.2003 № 5872.

¹¹ См., напр.: постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.06.2014 по делу № А56-50671/2013; Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.04.2014 по делу № А56-62777/2013, от 19.02.2014 по делу № А56-50671/2013.

об оказании влияния на условия сделок. Например, само по себе участие одной организации в уставном капитале другой не определяет решения менеджмента. Более того, не менее часто не связанные друг с другом лица специальным образом структурируют заключаемые договоры, уходя из-под налогообложения.

Однако указанные частные случаи противоречий в отдельных судебных актах не отменяют главного обстоятельства, отмеченного КС РФ в Постановлении № 1-П. Налоговое право нуждается в судебном прецеденте как неотъемлемой части истории своего развития, проверенной инфраструктуре санации противоречивых и оценочных норм законодательства и правоприменительной практики, а также для целей соблюдения требований формальной определенности и ясности правовых норм в условиях нестабильной социально-экономической ситуации.