

§5 АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Барташевич С. В.

ЮРИДИЧЕСКАЯ КВАЛИФИКАЦИЯ НАЛОГОВО- ЗНАЧИМОГО ПОВЕДЕНИЯ: ПОНЯТИЕ, СУЩНОСТЬ, ЭЛЕМЕНТЫ, ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ

Аннотация. Объектом исследования является юридическая квалификация поведения в области правового регулирования налогообложения как часть процесса и результат применения норм налогового права. До настоящего времени категория налогово-правовой квалификации не пользовалась научным интересом со стороны теоретиков финансового права, в связи с чем на основе положений общей теории права и с учетом особенностей правового регулирования налоговых отношений в статье раскрывается понятие и сущность юридической квалификации налогово-значимого поведения, выделяются ее структурные элементы, приводится типология данного правового феномена, выявляются теоретические основания для институционального оформления налогово-правовой квалификации как самостоятельного вида юридической квалификации. Методологическую основу исследования составили как общенаучные методы формальной логики (анализа, синтеза, сравнения, аналогии), так и формально-юридический метод познания правовых явлений. Автором формулируются положения, объясняющие юридическую и экономическую природу налогово-правовой оценки фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика. Особое внимание уделяется описанию отраслевых особенностей, присущих только налогово-правовой квалификации и нетипичных для юридической квалификации в других правоотношениях, что обусловлено содержанием норм налогового законодательства и практикой их применения.

Ключевые слова: Налог, Право, Юридическая квалификация, Оценка, Налогоплательщик, Налоговый орган, Правомерное поведение, Правонарушение, Сделка, Налоговый спор.

Review. The research object is the legal qualification of the behavior in the field of legal regulation of taxation as the part of the process and result of the application for tax law standards. Up to the present moment the

category of tax and legal qualifications has never been viewed as the sphere of scientific interest for financial law theorists. Therefore, on the basis of the provisions of the general theory of law and taking into consideration specific features of tax relation regulation, the author of the article provides the definition and contents of legal qualification of tax relevant behavior, describes its structural elements, offers a classification of this legal phenomenon and gives the theoretical basis for institutionalization of tax qualification as an independent type of legal qualification. Both scientific methods of formal logic (analysis, synthesis, comparison and analogy) and formal legal method of legal research formed the methodological basis of the research. The author formulates provisions explaining the legal and economic nature of the tax and legal evaluation of the taxpayer economic activity facts. Particular attention is paid to the description of sector-specific peculiarities that are unique to tax and legal qualifications and are not typical for legal qualification in other legal relationships which is caused by the content of the tax legislation standards and the practice of their application.

Keywords: tax, law, legal qualification, assessment, taxpayer, tax authority, good behavior, offence, transaction, tax dispute.

Тенденцией формирования и развития российской налоговой системы на протяжении последних десятилетий являются стабильно большое число споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, в т. ч. передаваемых на рассмотрение в арбитражные суды. Несмотря на то, что благодаря институту обязательного досудебного урегулирования налоговых споров ВАС РФ в 2013 г. отчитался о сокращении на 22% числа дел об оспаривании актов налоговых органов, в то же время было отмечено, что четвертую часть дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, составляют налоговые дела (см. Аналитическую записку к статистическому отчету о работе арбитражных судов в РФ в 2013 г. // http://arbitr.ru/_upimg/BA56B64409E63370CC611FE1DC_C99CB8_an_zap.pdf). Такие показатели объясняются, с одной стороны, конфликтом фискальных интересов государства и противоположных экономических интересов частных лиц, а с другой – несовершенством юридической техники налогового законодательства, несогласованностью правового регулирования гражданских правоотношений с фискальными нормами, явным отставанием и запоздалой реакцией налогового законодательства на трансформацию моделей предпринимательских отношений, что в конечном счете обуславливает существующие проблемы юридической квалификации налогово-значимого поведения и, как следствие, вызывает споры о налоговых последствиях действий

(бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов и иных субъектов налогового права.

Известную сложность также представляет доктринальная и методологическая неразработанность вопросов квалификации поведения налогоплательщиков, связанного с уменьшением налогового бремени, что дает повод для постановки задачи теоретического обоснования категории юридической квалификации применительно к налоговым правоотношениям.

Понятие юридической квалификации налогово-значимого поведения. В общей теории права юридической квалификации традиционно отводится место одной из стадий применения права как властной индивидуально-правовой деятельности уполномоченных органов государства и их должностных лиц по разрешению конкретных юридических дел [1], сразу оговоримся, что в целях терминологической экономии далее по тексту понятие квалификации используется в широком смысле, включая в себя деятельность не только властных субъектов, наделенных правоприменительными полномочиями, но и частных лиц по правовой оценке собственного поведения и его последствий.

Анализ предлагаемых в научной и учебной литературе дефиниций юридической квалификации демонстрирует их исключительное многообразие в зависимости от отрасли права и авторской позиции, при этом общим для всех них является понимание правовой квалификации (правовой оценки) как правореализационной деятельности, связанной с установлением юри-

дической основы дела, которая осуществляется путем выбора и анализа нормы права, подлежащей применению к конкретным фактическим обстоятельствам, выявления и установления наличия или отсутствия тождества между признаками фактических обстоятельств дела и их описанием в гипотезе и (или) диспозиции правовой нормы.

За рамками общей теории права учение о квалификации получило наибольшее институциональное развитие в уголовном праве, и в этой связи одной из самых удачных представляется дефиниция, сформулированная В. Н. Кудрявцевым, который определил квалификацию как «установление и юридическое закрепление точного соответствия между признаками совершенного деяния и признаками состава преступления, предусмотренного уголовно-правовой нормой» [2]. Несмотря на уголовно-правовой контекст этого определения, отраженная в нем эссенциальная суть правовой квалификации, состоящая в сопоставлении признаков фактических обстоятельств с признаками юридических фактов, описание которых содержится в тексте правовой нормы, актуальна в равной степени для всех отраслей права и потому может претендовать на межотраслевое значение.

Вместе с тем, в финансово-правовой науке, в т. ч. теории налогового права, категория юридической квалификации поведения налогоплательщиков остается почти не исследованной, за исключением случаев квалификации налоговых правонарушений и преступлений. Подобное упущение вряд ли может быть оправдано, поскольку юридическая квалификация является неотъемлемой составляющей правоприменительной деятельности по осуществлению налогового контроля и разрешению налоговых споров. Кроме того, понятие юридической квалификации встречается в действующем налоговом законодательстве (пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ) и активно эксплуатируется в правоинтерпретационной работе высших судов (напр., Определения Конституционного Суда РФ от 17.07.2012 № 1282-О, от 18.09.2014 №1822-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 № 17832/09, от 06.11.2012 №8728/12). При этом привычной для российской налоговой

практики стала разность во мнениях налоговых, финансовых и судебных органов по вопросам исполнения налоговых обязанностей, возникающих в одних и тех же ситуациях, вследствие чего хозяйствующие субъекты лишаются должной определенности и сталкиваются с трудностями при прогнозировании как правовых, так и экономических последствий своей деятельности.

Учитывая высокую социально-экономическую значимость налоговых процедур, связанных с узаконенным изъятием части собственности граждан и организаций в пользу государства и потому сказывающихся на размере их налогового бремени, квалификации как универсальному юридическому инструменту выбора и привязки абстрактного содержания правовой нормы к конкретным действиям (бездействию) субъекта, отводится роль обеспечения справедливого баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях, при котором, с одной стороны, гарантировано надлежащее и неукоснительное исполнение обязанностей по уплате налогов, реальное действие налогово-правовых предписаний, претворение в жизнь замыслов налоговой политики государства, а с другой – эффективная защита прав и законных интересов налогоплательщиков от необоснованных фискальных претензий и иных экономически значимых обременений, вторжения в сферу их хозяйственной самостоятельности и финансовой автономии.

Тем самым, в системе правового регулирования налоговых отношений давно назрела необходимость институционального оформления единых правил юридической оценки налогово-значимого поведения, т. к. налогово-правовая оценка фактов хозяйственной деятельности налогоплательщиков отнюдь не гарантирует преодоление конфликта интересов субъектов налоговых правоотношений и правильное разрешение налоговых споров, если в доктрине и практике не раскрывается само понятие и сущность юридической квалификации в аспекте ее отраслевых (налогово-правовых) особенностей.

Легальное определение юридической квалификации в налоговом законодательстве не закреплено. Вместе с тем, значение, в котором данное понятие употребляется в судебной практике,

позволяет воспринимать его как оценку законности поведения налогоплательщика и признаки наличия или отсутствия у него определенных налоговых прав и обязанностей на основе отнесения поведения налогоплательщика по его качественным признакам к той или иной модели поведения, виду (категории) налогово-значимых обстоятельств, описание которых содержится в норме или совокупности норм налогового закона либо подразумевается ими (Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П, Определение Конституционного Суда РФ от 18.09.2014 № 18-22-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.1999 № 6261/98). Как видим, налогово-правовая квалификация как одно из проявлений юридической квалификации полностью укладывается в классические теоретико-правовые представления о данном понятии, которые в полной мере могут быть экстраполированы в плоскость правовой оценки поведения налогоплательщиков.

Изложенное позволяет сформулировать понятие юридической квалификации налогово-значимого поведения, а также выявить сущностное содержание налогово-правовой квалификации. Так, в широком смысле юридическая квалификация налогово-значимого поведения представляет собой поиск и выбор норм налогового права, подлежащих применению в каждом конкретном случае совершения субъектом налоговых правоотношений действий (бездействия), влекущих налоговые последствия, а в узком смысле – это установление тождества фактических признаков налогово-значимого поведения признакам состава правомерного или противоправного деяния, предусмотренного нормой налогового права.

Сущность квалификации. Еще Г. Ф. Шершеневич видел предназначение правовой квалификации в «подведении конкретных бытовых отношений под абстрактные нормы» [3]. Современные ученые придерживаются аналогичных взглядов, согласно которым «в праве квалифицировать означает применить ту правовую норму, которой регулируется интересующий нас случай, т. е. подвести его под некоторое общее правило» [4]. Подобное понимание квалификации обусловлено его ролью и местом в механизме правоприменения.

Налоговые отношения здесь не являются исключением – в них на стадии правовой квалификации осуществляется поиск, анализ и выбор норм налогового права, подлежащих применению к каждому конкретному действию (бездействию) налогоплательщика и иным фактам, с которыми закон связывает возникновение, изменение или прекращение налоговых прав и обязанностей.

По смыслу п. 5 Определения Конституционного Суда РФ от 16.12.2002 № 282-О правовая квалификация заключается в выявлении сущностных признаков юридического факта, позволяющих определить, под действие каких норм законодательства он подпадает и, в частности, ответить на вопрос, является ли квалифицируемый факт относимым к какой-либо из известных разновидностей, категорий юридических фактов. Из этого, в частности, следует, что налогово-правовая квалификация опосредует логико-юридическую связь хозяйственной деятельности налогоплательщика с материальными нормами налогового права.

Таким образом, сущность юридической квалификации налогово-значимого поведения сводится к ответу на вопрос, подпадают ли под действие выбранной нормы налогового права конкретные факты хозяйственной деятельности налогоплательщика, влекущие налоговые последствия. В результате установления соответствия признаков совершенного деяния их описанию в норме налогового закона участники налоговых правоотношений познают, на основе какой нормы налогового права должно быть разрешено дело, являющееся предметом настоящего или потенциального спора (напр., есть ли у налогоплательщика легальная возможность уменьшить налоговое бремя, входят ли выбранный способ учета хозяйственных операций в противоречие с установленной законом обязанностью платить налоги и т. п.). Тем самым, функциональное назначение налогово-правовой квалификации в конкретизации абстрактного содержания норм налогового права, описывающих типизированные по качественным признакам налогово-значимые поведенческие акты фискально-обязанных лиц, применительно к реально совершенному налогоплательщиком деянию.

Сущность правовой квалификации дуалистична, поскольку проявляется, с одной стороны, как деятельность, а с другой, как ее результат. Первое имеет место, когда квалификацией называется установление тождества признаков фактического деяния и признаков состава деяния, предусмотренных нормой права, а второе – когда в состав квалификации включают юридическое закрепление установленного тождества [5]. В свою очередь, правовую оценку в деятельностном аспекте принято рассматривать и как профессиональную деятельность юристов, являющуюся частью правоприменительной практики, и как мыслительный процесс познания свойств и качеств объекта [6].

Оценка поведения с позиций правовых предписаний носит в большей или меньшей степени делящийся характер, а в рамках правоприменения она осуществляется с соблюдением установленной законом процедурной последовательности, что позволяет рассматривать квалификацию как процесс. При этом в отличие от исследовательской деятельности по установлению фактической основы дела юридическая квалификация наполнена, главным образом, аналитическим содержанием, которое обусловлено необходимостью следования правилам формальной логики при соотношении конкретных фактов с абстрактными формами их нормативного выражения.

Как мыслительная познавательно-аналитическая деятельность квалификация протекает в общем русле логического приема сравнения, позволяющего установить сходство или различие исследуемых объектов или мыслей, отождествить их между собой или отличить друг от друга. Сравнение с необходимостью предполагает наличие двух структурных элементов: объекта сравнения и эталона сравнения. Несмотря на то, что в правовой науке вопрос о содержании элементов квалификации (о том, что и с чем сравнивается) остается дискуссионным, отметим, что сравнение и установление тождества либо полного соответствия возможно только между однородными (однородными) элементами, т. е. сходными по своему объему и содержанию объектами, явлениями, процессами. Так, А. Н. Бабай писал: «Согласно философской концепции категория «соответствие» выражает функцио-

нальные связи предметов, явлений, их отдельных сторон... Наличие такой функциональной связи еще не может служить основанием для правовой оценки деяния, т. к. соответствие устанавливается не между одними и теми же признаками, а между различными признаками. В ходе же квалификации сопоставляются равнозначные признаки фактического деяния и его нормативного описания» [7]. В этой связи объектом сравнения следует признать фактические (наличные) признаки содеянного, а эталоном сравнения – признаки состава деяния, описание которых содержится в правовой норме. При этом в процессе юридической квалификации сопоставимость фактических и нормативных признаков обеспечивается также их структурированием по элементам состава правового поведения (объекту, объективной стороне, субъекту, субъективной стороне).

С учетом изложенного объект сравнения следует отличать от предмета квалификации, а эталон сравнения – от основания квалификации. Суть их различия заключается в том, что предметом квалификации выступает само поведение субъекта, и в этом смысле объект сравнения есть признак предмета квалификации, тогда как основанием квалификации служит норма права как форма нормативной фиксации эталона сравнения.

Применительно к юридической квалификации налогово-значимого поведения признаки фактически совершенных налогоплательщиком действий (бездействия) являются объектом сравнения, а описанные в нормах налогового права признаки состава деяния того же рода (вида), посредством которых регламентируется их правомерность либо противоправность – эталоном сравнения. В свою очередь, понятием предмета налогово-правовой квалификации охватывается поведение и иные налогово-значимые факты хозяйственной деятельности налогоплательщика, основанием же квалификации в налоговом праве являются нормы законодательства о налогах и сборах. Кроме того, в условиях пробельности и коллизионности норм российского налогового законодательства на практике все чаще за основание налогово-правовой квалификации принимаются судебные доктрины («недобросо-

вестности», «деловой цели», «приоритета существа над формой», «сделок по шагам», «фактического выгодоприобретателя» и т. п.).

Сущность юридической квалификации как итогового результата познавательного-аналитического деяния проявляется в констатации тождества фактических (наличных) признаков поведения субъекта признакам состава деяния, описанных в правовой норме, или отсутствия такого тождества, а если квалификация дана в рамках правоприменительной деятельности – то также в закреплении вывода о наличии или отсутствии тождества в индивидуальном правоприменительном акте. Практический смысл результата квалификации заключается в формулировании вывода о принадлежности поведения субъекта к определенному виду (типу) правомерного или противоправного поведения и правовых последствиях такого поведения в виде возникновения, изменения или прекращения конкретных прав и обязанностей, привлечения к юридической ответственности или освобождения от нее. Документальная фиксация результатов квалификации (напр., в акте налоговой проверки или решении суда) также преследует цель придания юридической силы выводам субъекта правоприменения и их доведения до сведения заинтересованных лиц.

Свойства юридической квалификации как процесса и как результата не противопоставляются, а находятся в органичном единстве, презюмируя и взаимодополняя друг друга. Так, будучи составной частью правоприменительной деятельности и мыслительным процессом, квалификация заключается в сопоставлении признаков совершенного деяния с признаками, включенными законодателем в конструкцию определенного состава. Результатом этого сопоставления является правовая оценка деяния в выводе о том, содержит ли оно признаки состава правонарушения или известного типа правомерного поведения, предусмотренного конкретной нормой действующего законодательства [8]. Можно сказать, что результат квалификации, полученный в процессе сравнения фактических и нормативных признаков деяния как однопорядковых элементов, отражает отношение права к данному поведенческому акту и правовые

последствия его совершения. И в этом смысле примечательны слова Н. И. Тюриной: «Если в процессе юридической квалификации деяния устанавливается тождество между его фактическими признаками и признаками, зафиксированными в норме права... то результат процесса юридической квалификации отражает характер связи именно между нормой права и самим деянием» [9].

Кроме того, в рамках квалификации осуществляется сопоставление частного с общим, а именно казуса, представленного конкретными фактическими обстоятельствами, с правилом поведения, выраженным более или менее абстрактным содержанием правовой нормы, в результате чего выводится суждение о юридическом значении и правовых последствиях казуса. С точки зрения формальной логики имеющиеся у субъекта квалификации сведения о фактических обстоятельствах деяния и о содержании описывающей состав деяния правовой нормы образуют две самостоятельные посылки – большую и малую соответственно. В свою очередь, результат правовой оценки строится на основе вывода о тождественности или не тождественности этих двух посылок и представляет собой новое суждение о казусе (как о правомерном поведении либо как о правонарушении). Изложенное показывает, что результат квалификации имеет форму дедуктивного умозаключения, выводимого по логической модели простого категорического силлогизма.

Таким образом, результатом налогово-правовой квалификации является вывод о наличии или отсутствии тождества фактических признаков действий (бездействия) и иных юридически значимых обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика, с одной стороны, и их описанием в норме налогового закона, с другой, что позволяет констатировать правомерность или противоправность поведения налогоплательщика и соответственно этому определить налогово-правовые последствия конкретных хозяйственных операций и способа их отражения в учете. При этом, отражая в итоговом суждении отношение налогового закона к сделкам, хозяйственным операциям и иным действиям (бездействию) налогоплательщика, результат нало-

гово-правовой квалификации всегда сопряжен с выводом о фискальных последствиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика на основе расчета суммы налогов, подлежащих уплате в связи с совершением и принятием к учету указанных сделок и операций.

Налоговые последствия действий (бездействия) налогоплательщиков, определяемые по итогам их налогово-правовой оценки, представляется возможным дифференцировать на собственно правовые и экономические последствия. Первые заключаются в отнесении квалифицируемых фактов хозяйственной деятельности к правомерному или противоправному (с точки зрения налогово-правовых предписаний) поведению и определении содержания спорных налоговых правоотношений, по итогам квалификации либо сохраняющихся в неизменном виде, либо трансформирующихся в правоотношения иной функциональной направленности (правоохранительные или регулятивные). Вторые – в установлении наличия или отсутствия недоимки или переплаты по налогу, размера этой недоимки или переплаты и, тем самым, определении экономических последствий действий (бездействия) налогоплательщика для бюджета в денежном эквиваленте. Таким образом, по итогам налогово-правовой квалификации не просто констатируется соответствие либо несоответствие действий (бездействия) налогоплательщика закону, а на основе такой констатации делается вывод об их правовых последствиях в виде возникновения, изменения и (или) прекращения конкретных налоговых прав и обязанностей, и экономических – в виде конкретной суммы подлежащих уплате или возмещению налоговых платежей.

Помимо того, что налогово-правовая оценка проявляется в выборе из всего множества налогово-правовых норм одной или нескольких, распространяющих свое действие на конкретный факт или совокупность фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика, другой немаловажной задачей налогово-правовой квалификации является выработка в результате многократного правоприменения устойчивой правовой позиции о возможности применения той или иной нормы налогового права к право-

отношениям с типовым содержанием, т. к. единообразная и непротиворечивая правоприменительная практика формируется не сама по себе, а через накопление опыта разрешения отдельных дел. Поэтому в масштабах налоговой практики результаты юридической квалификации налогово-значимого поведения имеют более широкое значение и выходят за рамки своего казусного характера.

Неотъемлемыми структурными элементами юридической квалификации являются ее субъект, объект (предмет) и основание. Правовая квалификация как всякая человеческая деятельность становится возможной в результате взаимодействия ее субъекта и объекта.

Объект, предмет и основание квалификации. Объектом юридической квалификации налогово-значимого поведения являются налоговые правоотношения, содержанием которых охватывается поведение субъектов налогового права. При этом объект квалификации одновременно выступает критерием ее деления на виды [10], что с теоретических позиций обосновывает самостоятельность налогово-правовой квалификации как вида юридической квалификации.

Объект правовой оценки необходимо ограничивать от ее предмета. Согласно общенаучной методологии основное отличие предмета от объекта заключается в том, что в предмет входят лишь главные, наиболее существенные с точки зрения целей исследования свойства и признаки объекта. В рассматриваемом случае предметом правовой квалификации выступает поведение налогоплательщика, а именно совершаемые им в конкретных условиях предпринимательской или иной экономической деятельности хозяйственные операции, сделки и другие действия (бездействие), влекущие налоговые последствия и признаваемые юридическими фактами, на основе которых возникают, изменяются и прекращаются налоговые правоотношения. При этом фактические обстоятельства, образующие предмет квалификации, могут существовать как в реальности, так и в виде закрепленных в налоговом законе презумпций (напр., согласно п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 добросовестность налогоплательщика и достоверность представленных им докумен-

тов предполагается, пока налоговым органом не доказано обратное) либо фикций (напр., в силу п. 4 ст. 195 НК РФ дата обнаружения недостатка подакцизных товаров признается датой их реализации).

Известно, что через предмет субъект познает объект. Посредством предмета налогово-правовой квалификации решается вопрос о наличии или отсутствии тождества между признаками поведения налогоплательщика и описанием его признаков в норме налогового закона. Следовательно, юридически значимые факты хозяйственной деятельности налогоплательщиков, описание которых содержится в налогово-правовых нормах, позволяют выяснить отношение законодателя к конкретному поведенческому акту, определить его налоговые последствия и, в конечном итоге, установить содержание налоговых правоотношений в данных условиях хозяйствования.

Заслуживает внимания указание некоторых исследователей на необходимость признания событий в качестве предмета квалификации [11]. Несомненно, события наряду с действиями (бездействием) являются юридическими фактами, с которыми связывается возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений. К ним, в первую очередь, относится истечение сроков (уплаты налога, представления налоговой декларации и т. п.). Однако рассмотрение вопросов квалификации налогово-значимого поведения требует сделать существенную оговорку. В налоговом праве событиями, обуславливающими изменение налогового бремени, а потому подлежащими юридической оценке, являются, к примеру, списываемые в расходы для целей налога на прибыль технологические потери от недостачи или порчи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ), утрата имущества (п. 4 ст. 213 НК РФ), различного рода убытки (п. 2 ст. 265 НК РФ). Между тем, важно понимать, что сами по себе события не всегда порождают, изменяют или прекращают налоговые права и обязанности – зачастую они лишь создают предпосылки для изменения правового характера действий (бездействия) налогоплательщиков, трансформации правовых

последствий деяний, совершенных в условиях наступившего или не наступившего конкретного события. Так, в приведенных примерах непосредственным предметом квалификации являются не события, а действия налогоплательщика по принятию к налоговому учету расходов, порожденных обстоятельствами, не зависящими от воли хозяйствующего субъекта. Этими действиями фискально-обязанное лицо реализует свое право уменьшить налоговую базу и сумму налога. Само же событие, будь то убыль, недостача или убыток, при не принятии их к учету для целей налогообложения не влечет уменьшение налоговых обязательств. Поэтому в налоговом праве события с определенной долей условности могут называться предметом юридической квалификации, особенно, когда речь идет о налогово-правовой оценке фактов, связанных с уменьшением налогового бремени.

В качестве основания налогово-правовой квалификации используются материальные нормы налогового права, содержащиеся в актах законодательства о налогах и сборах (ст. 1 НК РФ) и определяющие налоговые последствия через текстуальное описание в гипотезе и (или) диспозиции правовой нормы признаков обстоятельств, с которыми связывается возникновение, изменение и прекращение налоговых прав и обязанностей.

По общему правилу, установленному п. 3 ст. 2 ГК РФ, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в т. ч. к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется. Поскольку нормы гражданского права не регулируют фискальные последствия участия лица в имущественных отношениях, постольку они не применяются в качестве основания налогово-правовой квалификации. То же касается и норм других отраслей законодательства, т. к. обязанности по уплате налогов возникают, исполняются и прекращаются исключительно на основании актов законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 2, п. 6 ст. 3 НК РФ).

Даже в тех случаях, когда налоговое законодательство содержит бланкетные нормы, отсы-

лающие к положениям гражданского, семейного, трудового и других отраслей законодательства (напр., п. 18.1 ст. 217, пп. 1 п. 2 ст. 251, п. 8 ст. 255 НК РФ), последние сами по себе не влекут налоговые последствия. Функциональное назначение бланкетных норм носит исключительно юридико-технический характер, призвано избежать ненужного дублирования известных юридических конструкций и текстуального перенасыщения налогового закона. Таким образом, не являясь основанием налогово-правовой квалификации, акты других отраслей законодательства могут имманентно вовлекаться в процесс юридической оценки налогово-значимого поведения через бланкетные нормы налогового права лишь в целях восполнения смыслового содержания этих бланкетных норм и уяснения юридического состава, с которым законодатель связывает возникновение налоговых последствий.

Аналогичным образом не используются при квалификации процессуальные нормы, независимо от того, содержатся они в самом налоговом законодательстве или законодательстве о соответствующем виде судопроизводства. Процессуальные нормы имеют доказательственное значение для установления и фиксации фактических обстоятельств по делу, тогда как задачами юридической квалификации доказывание не является, она ограничивается оценкой тех обстоятельств, которые уже признаны доказанными, для их последующего сопоставления с модельными признаками обстоятельства определенного вида (типа), описанными в законе.

Вместе с тем, отличительной чертой российской налоговой практики является оценка действий (бездействия) налогоплательщиков на основе критериев правомерности и противоправности, содержащихся в многочисленных судебных доктринах. Очевидно, что к настоящему времени признание за доктринальным нормотворчеством источникообразующего значения в сфере правового регулирования налогообложения фактически состоялось, т. к. правовые позиции высших судов не только разъясняют предполагаемый «скрытый» смысл норм налогового закона, но и де-факто преодолевают пробелы в условиях недостаточности правового регулирования налоговых отношений, фор-

мулируя абстрактные по содержанию правила оценки поведения налогоплательщиков, рассчитанные на многократное применение, что свидетельствует о наличии в них элементов не только нормативности, но и определенной новизны по сравнению с позитивным правом [12]. В данных условиях непринятие выработанных и устоявшихся в судебной практике правовых доктрин в качестве источника налогового права остается, скорее, следствием инертности отечественной теоретической науки, защищающей парадигму о том, что в странах континентального права судебный прецедент не является источником права. В этой связи основанием юридической квалификации налогово-значимого поведения наряду с нормами налогового законодательства следует признать положения соответствующих налоговых судебных доктрин.

Корреляция предмета и основания юридической квалификации проявляется, когда субъект квалификации последовательно «примеряет» нормы права к имеющимся или прогнозируемым обстоятельствам дела. Оценка конкретного поведенческого акта с позиций права, т. е. его правовая характеристика, осуществляется на основе имеющихся у субъекта сведений о фактических признаках содеянного, с одной стороны, и о нормативной модели деяния, с другой. Вместе с тем, в предмет правовой оценки включается не вся совокупность фактических обстоятельств, а только те из них, признаки которых предусмотрены правовой нормой и, соответственно, являются юридически значимыми. Как писал В. В. Лазарев, «правовая квалификация представляет собой оценку соответствующих фактов с точки зрения их значения для права, с точки зрения тех последствий, которые наступают в силу имеющихся правовых требований» [13].

Применительно к юридической оценке налогово-значимого поведения предмет квалификации еще более сужается, т. к. оценке подлежат не просто юридически значимые, а исключительно налогово-значимые обстоятельства деятельности налогоплательщика. Любые обстоятельства, существующие в действительности, но не порождающие никаких налоговых последствий, не имеют налогового значения и по-

тому не оказывают влияния на результат налогово-правовой квалификации. Таким образом, для целей налогово-правовой квалификации все юридические факты подразделяются на те, которые оказывают влияние на порядок и результаты исчисления и уплаты налогов (напр., с которыми закон связывает возникновение объекта налогообложения, приобретение права на применение специального налогового режима, утрату права на налоговую льготу), и те, которые не могут быть отнесены к какой-либо из известных действующему правому регулированию разновидностей налогово-значимых обстоятельств и потому не учитываются при налогообложении. При этом критерием такой дифференциации служит правовая норма либо совокупность норм [14], содержащих указание на обстоятельства, являющиеся основанием для возникновения, изменения или прекращения налоговых прав и обязанностей.

Атрибутивная особенность юридической квалификации налогово-значимого поведения состоит в том, что она не ограничивается качественной оценкой действий (бездействия) налогоплательщика на предмет их законности с точки зрения исполнения налоговых обязанностей, использовании прав и соблюдения запретов. Признаки подлежащего оценке поведения должны быть не только юридически, но также экономически значимыми, т. е. должны иметь экономическое содержание и порождать имущественные последствия. К такому выводу приводит принцип приоритета экономического содержания учитываемых для налоговых целей хозяйственных операций над их юридической формой, сформулированный в п. п. 3, 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. В частности, если налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, объем его прав и обязанностей должен быть определен исходя из подлинного экономического содержания операции или совокупности операций в их взаимосвязи. В этой связи оценке на предмет налоговых последствий подлежат, прежде всего, реальные имущественные результаты сделок, хозяйственных операций и иных действий (бездействия) налогоплатель-

щика, имеющие стоимостное выражение. Любые операции, совершение которых не привело к положительному финансовому результату для налогоплательщика и в связи с этим не создало для него обязанностей по уплате налогов, также должны быть оценены с точки зрения наличия в них «скрытого» экономического эффекта, а если такие операции одновременно дают основания для получения налогоплательщиком налоговой выгоды – то и на наличие в них разумных экономических или иных причин. Тем самым, экономически значимыми критериями, исходя из которых могут быть пересмотрены налоговые последствия действий (бездействия) налогоплательщика, выступают причины, обосновывающие экономический смысл хозяйственных операций, связанных с исполнением сделок и их отражением в налоговом учете, а также их действительное экономическое содержание, определяемое по реально полученным налогоплательщиком финансовым результатам.

Налогово-правовая квалификация не может ограничиваться установлением одних только формальных условий соблюдения норм законодательства о налогах и сборах. Само по себе поведение, признаки которого вписываются в текстальные рамки налогового закона, не обеспечивает его квалификацию в качестве правомерного, в т. ч. по причине несовпадения заявленного и действительного экономического смысла сделки, которое повлекло ошибку в определении надлежащего объекта налогообложения или размера налоговой базы. Совершение в целях избежания налогообложения действий, нарушающих требования налогово-правовых предписаний, не свидетельствует о правонарушении, если это не привело к недополучению бюджетом налогов (напр., ввиду переплаты по налогу, образовавшейся в предыдущих налоговых периодах). Поэтому, вне зависимости от того, имел ли налогоплательщик право учесть конкретные хозяйственные операции для целей налогообложения и каким образом, критерий соответствия нормам налогового права не является достаточным для квалификации поведения налогоплательщика в качестве правомерных или противоправных. Необходимым условием правильной налогово-правовой квалификации является так-

же установление экономических (фискальных) последствий поведения налогоплательщика для бюджета. При этом стоимостной характеристикой таких последствий служит размер налогового бремени, возникшего в результате исполнения соответствующих сделок и совершения иных хозяйственных операций, в денежном выражении. Иными словами, осуществить юридическую квалификацию налогово-значимого поведения означает дать действиям (бездействию) налогоплательщика количественную оценку в денежном эквиваленте путем установления математического тождества между суммой фактически уплаченного налога и суммой, подлежащей уплате в соответствии с налоговым законодательством. В то же время, сам факт неуплаты налога или уплаты его в меньшем размере не позволяет оценить его с точки зрения права. Действия (бездействие) налогоплательщика, приведшие к непоступлению налогов в бюджет, могут быть как правомерными, так и противоправными, поскольку указанный результат может возникнуть как в связи с использованием предусмотренного законом права на налоговую преференцию (льготу, вычет и т. п.), так и вследствие неисполнения (ненадлежащего исполнения) налоговой обязанности, от чего итоговая правовая характеристика поведения налогоплательщика будет различаться. Таким образом, приведенный анализ обстоятельств, на основе которых осуществляется налогово-правовая квалификация, показывает, что они имеют двойственное экономико-правовое значение, а юридические и экономические последствия поведения налогоплательщика находятся в неразрывном единстве.

Оценка фактических обстоятельств с точки зрения их юридического и, в частности, налогового значения не дает оснований для расширения объема понятия квалификации. Данный анализ выполняет лишь подготовительную функцию, помогая определяться с «рабочим материалом» и вычленив необходимые элементы квалификации. Действия же по установлению фактической основы дела, процессуальному закреплению доказательств, интерпретации и актуализации текста закона выходят за рамки собственно налогово-правовой оценки. Безусловно, «нельзя решать вопрос о квалификации, пока не

установлены с необходимой... полнотой и объективностью фактические обстоятельства дела, пока не уяснено содержание правовых норм, относящихся к данному случаю, неизвестна их юридическая сила» [15], поэтому от качества каждого из указанных действий зависит результат квалификации в целом и ни одно из них нельзя недооценивать. Однако, обходя стороной имеющуюся в общей теории права дискуссионность данного вопроса, отметим, что категория юридической квалификации не совпадает по своему содержанию с правоприменением. Признаки фактических обстоятельств налогово-значимого поведения сопоставляются с их описанием в налогово-правовых нормах, а потому сама возможность квалификации предполагает, что все необходимые обстоятельства уже установлены и известны субъекту. При этом сведения о фактах могут быть сопоставлены лишь с теми нормами закона, смысл и содержание которых предварительно уяснены субъектом квалификации и юридическая сила которых не вызывает у него сомнения. Иными словами, к моменту, когда требуется осуществить налогово-правовую оценку, и сбор сведений о фактических обстоятельствах дела, и толкование налогового закона должны быть завершены, а значит роль подобного рода действий сводится к созданию условий (предпосылок) дальнейшей квалификации, подведения под имеющиеся факты должного правового основания.

Субъекты квалификации. Законодательное закрепление форм правоприменения предполагает установление случаев, в которых может и должно осуществляться применение права, круга субъектов применения права со свойственной им компетенцией, границ правоприменения. Поскольку юридическая квалификация в ее классическом понимании как одной из стадий применения права осуществляется уполномоченными на правоприменение органами публичной власти и их должностными лицами, постольку субъектами квалификации налогово-значимого поведения, в первую очередь, выступают налоговые и судебные органы. Также субъектами квалификации следует признать органы внутренних дел, производящие предварительное расследование по делам о налоговых

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

преступлениях, и таможенные органы в отношении действий (бездействия) налогоплательщиков, связанных с уплатой НДС и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного Союза. Данная указанными органами правовая оценка посредством фиксации ее результатов в индивидуальных правоприменительных актах именуется официальной.

Выделяется также доктринальная (неофициальная) правовая квалификация, к субъектам которой относятся представители финансово-правовой науки и иные специалисты в области налогообложения и взимания сборов, рассматривающие в своих публикациях отдельные наиболее спорные вопросы, возникающие в налоговой практике, и проблемы квалификации деяний, связанных с реализацией конкретных налоговых схем, представители различных профессиональных сообществ экономико-правовой сферы, например, налоговые консультанты, налоговые поверенные и аудиторы, излагающие собственную правовую оценку деятельности налогоплательщиков в рамках осуществляемого в порядке ч. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» налогового консультирования, а также финансовые органы, дающие разъяснения по запросам налогоплательщиков в пределах компетенции, установленной ст. 34.2 НК РФ. Такая квалификация может быть достаточно авторитетной, однако в отличие от официальной она не имеет юридической силы и процессуально не формализована.

Признаками неофициальной квалификации обладают и рекомендации вышестоящих судов нижестоящим по применению законодательства о налогах и сборах. Правовую оценку определенной категории действий (бездействия) налогоплательщиков, обосновывающую с научно-практических позиций правовые последствия совершения тех или иных хозяйственных операций при заданных условиях осуществляемой налогоплательщиком деятельности, также могут содержать адресованные судьейскому сообществу постановления пленумов, информационные письма, обзоры судебной практики по налоговым спорам, публикуемые высшими судебными инстанциями. Однако подобные руководящие разъяснения, независимо от их доку-

ментарной формы, носят обобщающий характер, не касаются предмета и основания конкретного налогового спора, не способны индивидуализировать материальные права и обязанности спорящих сторон, а потому формально не обладают общеобязательной юридической силой, являясь лишь рекомендательными. В то же время, ни для кого не секрет, что именно судебные органы во многом определяют развитие российской налоговой практики, о чем свидетельствуют содержащиеся в актах арбитражных судов многочисленные ссылки на результаты квалификации Президиумом ВАС РФ схожих действий (бездействия) налогоплательщиков при рассмотрении им иных дел. Легальные предпосылки этому заложены в нормах ст. 126 Конституции РФ, ч. 5 ст. 23 Федерального конституционного закона «О судебной системе РФ», ч. 2 ст. 13 и ст. 16 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в РФ», ч. 4 ст. 170 и ст. 308.8 АПК РФ. Поэтому некоторыми учеными отнюдь не без повода обосновывается не юридическое, но фактическое признание судебной практики как специфического источника права со ссылкой на наличие в ней элементов обязательности [16], что сближает разъяснения высших судебных органов с официальной квалификацией.

Наконец, имеются все основания считать субъектами неофициальной правовой квалификации и самих налогоплательщиков, которые осуществляют ее в рамках управления своей хозяйственной деятельностью. Данный вывод продиктован, в первую очередь, самим правовым статусом налогоплательщика, определяющим его активную роль как в процессе уплаты налогов, так и при рассмотрении налоговых споров в административном или судебном порядке. Если правовая квалификация, являясь мыслительной аналитической деятельностью, имеет своей целью познание правовой действительности, в т. ч. содержания возникших между налоговым органом и налогоплательщиком правоотношений, то вполне естественно, что в процесс такого познания включается не только правоприменительный орган, но и все стороны по делу, непосредственно заинтересованные в его исходе. Налогоплательщик, обращаясь в суд с заявлением об оспаривании действий (бездействия) или

решения налогового органа либо представляя отзыв на обращенное против него заявление о взыскании обязательных платежей, тем самым, доводит до сведения суда и участвующих в деле лиц собственное видение решения по делу, которое с учетом обстоятельств спора будет, на его взгляд, законным и обоснованным. Аналогичным образом поступает налогоплательщик, представляя свои возражения на акт налоговой проверки в порядке п. 6 ст. 100 НК РФ. Позиция налогоплательщика формируется в результате сопоставления им признаков совершенного деяния с моделью поведения, зафиксированной в налогово-правовой норме, а значит данная мыслительная аналитическая деятельность по своей сути и характеру протекания является не чем иным, как юридической оценкой собственного поведения. При этом называть налогоплательщиков субъектами обыденной квалификации можно с достаточной степенью условности, поскольку в организациях оценка юридических и налоговых рисков хозяйственной деятельности и процессуальная защита от налоговых претензий, как правило, осуществляется силами юристов, бухгалтеров и специалистов в области налогообложения, т. е. на профессиональной основе, что способствует укреплению законности в деятельности компаний и позволяет им более эффективно отстаивать свои права и интересы перед фискальными органами.

В отличие от официальной квалификации, которая по своей природе всегда ретроспективна, правовая квалификация в обыденном понимании может иметь и перспективный характер, распространяясь на ситуации, когда налогоплательщик, определяя возможные варианты оформления и учета хозяйственной операции, выбирает тот из них, который не связан с неисполнением обязанности или нарушением запрета, установленных налоговым законодательством, чтобы не совершить правонарушение. Так, Г. Ф. Шершеневич писал: «Применяются нормы права всеми, кто стремится сообразовать свои действия с указаниями права, т. к. для достижения юридического результата или для уклонения от юридических последствий необходимо произвести примерку фактического состава в данном или предполагаемом случае к норме права» [17]. И действительно

любой хозяйствующий субъект вынужден управлять своей деятельностью, планируя собственные доходы и расходы, в т. ч. посредством фискальных инструментов, для чего ему требуется соотнести признаки предполагаемых к совершению сделок или хозяйственных операций с содержанием налогово-правовых предписаний и далее оценить законность выбранного способа оптимизации налогов применительно к конкретным условиям данной сделки (операции), определить налогово-правовые последствия его использования. Тем самым, налогоплательщик с позиций утилитарности избранного варианта налогово-значимого поведения проецирует на будущее вероятность достижения желаемого экономико-правового результата. При этом нормы позитивного права, участвующие в процессе юридической квалификации, служат для налогоплательщика ориентиром в ответе на вопрос о правомерности или противоправности планируемого деяния. В этом смысле правовая оценка налогоплательщиками собственного поведения служит средством формирования правомерного поведения в налоговых отношениях.

Таким образом, правовая квалификация налогово-значимого поведения может осуществляться любым субъектом налогового права, вне зависимости от того, признается ли он субъектом правоприменения, с той лишь разницей, что правовая оценка, даваемая фискально-обязанными лицами, не облекается в форму индивидуального правоприменительного акта и поэтому не имеет юридической силы. Налогоплательщик может лишь предлагать правоприменителю альтернативную правовую оценку обстоятельств дела, окончательное же решение о соответствии или несоответствии признаков содеянного признакам состава деяния, предусмотренным правовой нормой, принимает налоговый орган или суд. В то же время, результаты оценки налогоплательщиком собственного налогово-значимого поведения фактически воплощаются в совершаемых им сделках и хозяйственных операциях, получающих соответствующее документальное закрепление. Следовательно, неофициальная квалификация, хотя и не обладает формально-обязательными признаками, но имеет юридическое значение, т. к. любые факты хозяйственной

деятельности, которым налогоплательщик дал ту или иную правовую оценку, впоследствии могут повлечь для него юридически значимые последствия. Изложенное позволяет сделать вывод, что правовая квалификация налогово-значимого поведения в широком значении осуществляется не только в ходе налогового контроля или разрешения налоговых споров, но также вне рамок установленных законом правоприменительных процедур, в т. ч. при принятии налогоплательщиками хозяйственных решений, влекущих юридически значимые последствия, и в иных случаях повседневной юридической практики до возникновения конкретного налогового спора и его разрешения в судебном или досудебном порядке.

Типология квалификации. Помимо вышеуказанного деления налогово-правовой квалификации по субъектному составу на официальную и неофициальную, имеются и другие основания ее классификации.

Так, в зависимости от результатов правовой оценки традиционно выделяют позитивную (положительную) и негативную (отрицательную) правовую квалификацию, первая из которых характеризует выявленное тождество сравниваемых элементов, а вторая его отрицает [18]. Позитивная налогово-правовая квалификация фиксирует тождественность наличных признаков поведения налогоплательщика и признаков, описанных в налогово-правовой норме, а негативная – их нетождественность либо же отсутствие в поведении налогоплательщика всяких признаков, имеющих юридическое и налоговое значение.

В общей теории права выделяется позитивное и юрисдикционное правоприменение. Первое охватывает собой осуществление диспозиций регулятивных норм при правомерном поведении, а второе – применение санкций охранительных норм за правонарушения. Повторяя данную типологию, ряд исследователей разделяет квалификацию правомерных и противоправных деяний [19]. Это позволяет ограничивать юридическую квалификацию налогово-значимого поведения по ее последствиям на регулятивную, связанную с оценкой налоговых последствий правомерного поведения, и юрисдикционную, осуществляемую в связи

с установлением в деянии признаков нарушения налогового законодательства и привлечением виновного лица к соответствующей ответственности. Как и в случае с делением квалификации на позитивную (положительную) и негативную (отрицательную), правовая квалификация налогово-значимого поведения здесь классифицируется не как процесс, а как результат установления соответствия либо несоответствия фактических признаков действий (бездействия) налогоплательщиком признакам определенной модели разрешенного или запрещенного правом поведения, описанным в нормах законодательства о налогах и сборах.

Подчеркнем, что основанием названной классификации являются именно последствия правовой оценки, а не ее цель, в связи с чем не следует рассматривать юридическую квалификацию как изначально направленную либо на удостоверение факта правомерного поведения, либо на выявление правонарушения. Во-первых, функциональная связь процесса налогово-правовой квалификации функционально с решением вопроса о наличии или отсутствии признаков неуплаты налога и, следовательно, состава правонарушения, зачастую приводит к ошибочному суждению о том, что цель квалификации в налоговых правоотношениях ограничивается установлением в действиях (бездействии) налогоплательщика оснований для применения норм об ответственности за совершение налогового правонарушения либо освобождения от налоговой ответственности. Во-вторых, юридическая квалификация предполагает подведение правовых норм, регулирующих определенный тип поведения, под совершенное деяние, а не наоборот. Обратное означало бы заведомое предопределение результатов квалификации, поскольку позволяло бы принимать во внимание только те фактические обстоятельства, которые влекут правовые последствия, предусмотренные заранее избранной для применения нормой права, что не отвечает интересам законности. До завершения квалификации равновероятным ее результатом может быть как вывод о наличии искомого тождества, так и о его отсутствии. Сама необходимость в налогово-правовой оценке детерминирована отсутствием априорного знания о том,

совершено ли деяние в соответствии с налоговым законом или в нарушение его, а значит до момента закрепления результатов квалификации нельзя говорить о том, какое налогово-значимое поведение оценивается (правомерное или противоправное) и какие правовые нормы подлежат применению (регулятивные или охранительные). Таким образом, поскольку определение вида правового поведения осуществляется не обособленно, а в рамках единого и неделимого процесса юридической квалификации, постольку до получения результатов квалификации отсутствуют и основания для отнесения ее к регулятивной или юрисдикционной.

В зависимости от стадии квалификационной деятельности принято разграничивать предварительную (промежуточную) квалификацию, осуществляемую на начальном этапе выбора и анализа нормы права на предмет соответствия признаков фактических обстоятельств деяния их юридически значимым признакам, и окончательную (генеральную) – на основе которой дается итоговое суждение о правомерности или противоправности деяния и, тем самым, разрешается дело по существу [20]. В налоговых правоотношениях данная классификация проявляется в разграничении полномочий налоговых и следственных органов при их межведомственном взаимодействии. Так, в силу п. 3 ст. 32 НК РФ выявление налоговым органом обстоятельств, позволяющих предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, служит основанием для направления материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Согласно ч. ч. 7, 8 ст. 144 УПК РФ следователь по поступившему сообщению о налоговом преступлении направляет в управление налоговой службы по субъекту РФ материалы проверки и предварительный расчет предполагаемой суммы недоимки по налогам. По результатам рассмотрения материалов, направленных следователем, налоговый орган направляет следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам. В обоих приведенных случаях налоговый (след-

ственный) орган сначала дает предварительную правовую оценку действиям (бездействию) налогоплательщика на предмет установления возможных обстоятельств, окончательная правовая квалификация которых относится к компетенции соответственно другого органа.

То же самое касается налогово-правовой квалификации при осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием. В п. 2 ст. 40 НК РФ предусмотрены основания проверки налоговым органом правильности применения цены по сделкам налогоплательщика, представленные обстоятельствами, установление которых дает налоговому органу повод предположить, что налогоплательщик искусственно занижает или завышает цену сделки для целей избежания налогообложения. Тем самым, первоначально налоговый орган квалифицирует действия (бездействие) налогоплательщика по вероятностным признакам занижения налоговой базы, а именно по названным в законе рисковому условиям сделок. Однако для подтверждения или опровержения возникших сомнений в том, является ли цена рыночной, а действия сторон, связанные с ее установлением – законными, налоговый орган дает оценку условиям сделок в порядке, предусмотренном п. п. 4–11 ст. 40 НК РФ. Данная последовательность оценочных суждений налогового органа при осуществлении контроля цен, влияющих на налоговые последствия сделок, нашла отражение и в Особом мнении судьи К. В. Арановского к Определению Конституционного Суда РФ от 18.09.2014 № 1822-О, согласно которому указанные в п. 2 ст. 40 НК РФ случаи образуют в предусмотренном составе фактов лишь законные поводы (основания) к налоговой проверке правильности применения цен по сделке, а не сами составы налоговых правонарушений. Итоговую же квалификацию действиям (бездействию) налогоплательщика как деяния, повлекшего занижение суммы налога, налоговый орган вправе дать, лишь если по результатам самой проверки будет опровергнута презумпция правомерности примененной цены сделки.

Дифференциация юридической квалификации налогово-значимого поведения может быть проведена и по методам ее практического

осуществления, различие которых обусловлено многообразием видов экономической деятельности и, соответственно, многоплановостью форм налогово-значимого поведения как предмета правовой оценки в его внешнем проявлении. Так, из содержания пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ следует, что законодатель предметно разграничивает изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика. Д. В. Винницкий идет дальше и выделяет такие разновидности налогово-правовой переквалификации, как простая переквалификация, основанная на толковании содержания договора; переквалификация отдельных условий сделки (договора), в т. ч. о цене и сроке исполнения; переквалификация исходя из экономического содержания сделки (цепочки сделок) с учетом их гражданско-правовой оценки на предмет притворности или мнимости; переквалификация статуса налогоплательщика, в т. ч. как лица, претендующего на налоговые льготы или освобождения; пересмотр в целях налогообложения достоверности регистрационных данных о местонахождении налогоплательщика на территории РФ [21].

Признавая допустимость приведенной типологии, все же необходимо отметить, что по смыслу пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ и с учетом правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.03.2012 №14171/11, под изменением юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика следует понимать изменение юридической квалификации действий налогоплательщика путем пересмотра их налоговых последствий в соответствии с теми правами и обязанностями, возникновение, изменение или прекращение которых поставлено законом в зависимость от выполнения определенных условий осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности. К примеру, вывод о фиктивности статуса налогоплательщика как резидента особой экономической зоны, зарегистрированного на ее территории, но фактически не осуществляющего деятельность в промышленно-производственном и туристско-рекреационном секторе экономики, по сути означает квалификацию действий налогоплательщика,

связанных с применением в целях налогообложения прибыли повышающих коэффициентов амортизации, как нарушающих требования пп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ. Иными словами, предметом налогово-правовой квалификации являются не условия и характер предпринимательской деятельности, а действия налогоплательщика, их определяющие.

Наконец, в качестве основания классификации правовой оценки налогово-значимого поведения может выступать уровень нормативной основы дела, в зависимости от которого выделяют простую и сложную квалификацию [22]. О простой правовой оценке речь идет, когда признаки налогово-значимого факта подпадают под их описание в конкретной норме налогового права, нахождение и применение которой не обременено юридико-техническими и иными недостатками правового регулирования. При сложной квалификации поиск и выбор нормы налогового закона, подлежащей применению к фактическим обстоятельствам налогово-значимого поведения, затруднен необходимостью устранения коллизий правовых норм, восполнения пробелов, преодоления иных дефектов законодательной техники, а равно выяснением нетипичного характера связи юридических фактов. Поскольку фактическая основа налоговых споров зачастую представлена не отдельными фактами, а в виде сложных юридических составов, при этом нормативная основа налоговых отношений традиционно характеризуется низким уровнем юридической техники, несогласованностью отраслевого и межотраслевого правового регулирования, а также интегрированностью в его содержание судебной практики, постольку налогово-правовая квалификация в большинстве своем может быть отнесена к категории сложной.

Особенности квалификации налогово-значимого поведения. В качестве общей имманентной особенности юридической квалификации, присущей российскому налоговому праву, можно назвать изрядную степень абстрактности и неопределенности содержания выработанных в арбитражной практике доктрин, на основе которых дается правовая оценка поведению налогоплательщиков, направленному на уменьшение

налогового бремени. И хотя доктринальное нормотворчество явилось естественной реакцией правоприменителя на пробелы и противоречия налогового законодательства, в большинстве своем оно оперирует оценочными категориями («недобросовестность», «разумная деловая цель», «должная осмотрительность»), правильное и эффективное применение которых на практике зависит от субъективных суждений и усмотрения конкретного субъекта квалификации, что несет в себе риск неопределенности и методологической неустойчивости правил юридической оценки налогово-значимого поведения [23].

Кроме того, основные отраслевые особенности юридической квалификации налогово-значимого поведения, обусловленные наличием специальных норм налогового законодательства и практики их применения, сводятся к следующему:

1) В налоговом праве действует механизм судебного контроля за правильностью переквалификации налоговым органом сделок налогоплательщика, влекущих налоговые последствия, закрепленный в пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, согласно которому взыскание налога по результатам изменения налоговым органом юридической квалификации сделки налогоплательщика, статуса или характера его деятельности возможно только в судебном порядке.

Под изменением юридической квалификации в данном случае понимается вывод налогового органа о несоответствии налоговых последствий отраженной в учете гражданско-правовой сделки ее виду (типу), существу, условиям, порядку исполнения и (или) действительному экономическому содержанию.

Вместе с тем, квалификация сделки налогоплательщика как ничтожной не является изменением ее юридической квалификации. Данный вывод был сделан в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53, согласно которому при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 ГК РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от

признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 ГК РФ. Позднее в Постановлении Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 №16064/09 было подтверждено право налогового органа на привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскание с него налога без обращения в суд в том случае, если вывод налогового органа о занижении налоговой базы основан на оценке сделок налогоплательщика в качестве мнимых или притворных.

2) Право налогового органа самостоятельно изменять юридическую квалификацию сделок налогоплательщика ограничено его компетенцией, закрепленной в ст. 6 Закона РФ «О налоговых органах РФ», согласно которой задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов и сборов. В этой связи изменение налоговым органом юридической квалификации сделок налогоплательщика допустима лишь если последствием такой переквалификации будет являться взыскание в бюджет неуплаченных налогов.

Такой подход был сформулирован в п. п. 6, 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 № 22. В частности, налоговый орган вправе произвести доначисление налогов, признав сделку налогоплательщика мнимой или притворной. При этом разъяснено, что вопросы, связанные с установлением фактов неуплаты налогов или иных нарушений налогового законодательства путем совершения налогоплательщиком сделок для вида либо с целью прикрыть другие сделки, не являются предметом гражданско-правового спора между налоговым органом и налогоплательщиком, а подлежат доказыванию в рамках соответствующего налогового спора.

3) Правовым последствием налоговой переквалификации сделок налогоплательщика является изменение объема его налоговых прав и обязанностей (размера налогового бремени), что однако не влечет пересмотр гражданско-правовых последствий этих сделок.

При иной правовой оценке налоговым органом или судом фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика по сравнению с тем,

как они отражены в учете, изменяются только их налогово-правовые последствия в соответствии с действительным экономическим содержанием квалифицируемых сделок и операций. Поскольку вторжение органов публичной власти в незапрещенную законом предпринимательскую деятельность частных лиц недопустимо, результаты такой переквалификации не влияют на гражданско-правовые отношения налогоплательщика с контрагентами и не имеют преюдициального значения при рассмотрении других споров, вытекающих из тех же сделок. Иное противоречило бы принципу свободы договора и свободы экономической деятельности.

По своей логико-правовой сути налогово-правовая квалификация заключается в анализе юридической конструкции и экономического содержания сделки налогоплательщика и совершенных действий по ее исполнению с целью установления их фискальных последствий в виде возникновения объекта налогообложения и налоговой базы. Так, М. В. Карасева указывает, что «дать юридическую квалификацию сделке в целях налогообложения – значит осуществить ее идентификацию с точки зрения координации с материальными элементами юридической конструкции налога – объекта налогообложения и (или) налоговой базы, налоговой льготы [24].

Этим объясняется различие методов гражданско-правового и налогово-правового регулирования при известной общности их экономической природы, обусловленной участием лица в товарно-денежных и иных имущественно-стоимостных отношениях, составляющих содержание гражданского оборота. И, если возникновение гражданских прав и обязанностей не находится в необходимой связи с получением имущественной выгоды, то налоговое обязательство зависит исключительно от наличия реального экономического эффекта в виде объекта налогообложения, что соответствует принципу экономического основания налогов (п. 3 ст. 3 НК РФ). По этой же причине для целей налогообложения недействительность сделки и иные пороки правовой формы сделки при доказанности реального ее исполнения подлежат игнорированию в пользу фактически полученного сторонами сделки экономического резуль-

тата, признаваемого объектом налогообложения (Постановления Президиума ВАС РФ от 06.04.1999 №7486/98, от 03.07.2007 №2770/07, от 18.09.2007 №5600/07).

Таким образом, юридическая квалификация налогово-значимого поведения осуществляется исключительно в целях налогообложения и в пределах обстоятельств, влияющих на определение размера налогов, подлежащих уплате в бюджет. Данный вывод нашел свое отражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 №8728/12, согласно которому реализация налоговым органом полномочий по предъявлению требований из недействительности сделок налогоплательщика должна иметь в качестве последствия определение должной квалификации отношений сторон с целью применения соответствующих данным отношениям налоговых последствий.

4) Структура элементов юридической квалификации налогово-значимого поведения имеет специфический характер. Так, для целей налогово-правовой квалификации юридически значимыми фактами хозяйственной деятельности налогоплательщика (объектом квалификации) выступают не сами гражданско-правовые сделки, а действия по исполнению указанных сделок и отражению их в учете либо соответствующее бездействие налогоплательщика.

В частности, п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 предписывает арбитражным судам определять объем налоговых прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции, учтенной им для целей налогообложения. Из этого следует, что налоговая переквалификация гражданско-правовых сделок налогоплательщика в действительности осуществляется путем пересмотра судом налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение этих сделок, не затрагивая при этом иные правовые последствия самих сделок, в т. ч. обусловленные действием норм других отраслей законодательства.

Таким образом, в отличие от сделок, признаваемых юридическими фактами гражданского права, юридическими фактами, порождающими налоговые последствия и потому имеющими

значение для налогово-правовой квалификации являются исключительно финансово-хозяйственные операции налогоплательщика, совершенные во исполнение гражданско-правовых сделок, и действия налогоплательщика по отражению этих операций в учете.

В свою очередь, основанием налогово-правовой квалификации служат нормы законодательства о налогах и сборах, содержащие описание признаков налогово-значимых юридических фактов, и соответствующие налоговые судебные доктрины, тогда как нормы иных отраслей законодательства таковыми не являются.

Несмотря на то, что имущественную базу для налогообложения создают гражданско-правовые отношения, а многие нормы налогового законодательства имеют бланкетный характер, ни гражданско-правовые нормы, ни положения других отраслей законодательства не описывают признаки квалифицируемых фактов. Они лишь ситуативно раскрывают текстуальное содержание структурных элементов налогово-правовых норм, содержащих соответствующую отсылку, а связь между ними носит сугубо юридико-технический характер. Иное противоречило бы положениям ст. ст. 1, 2 НК РФ и п. 3 ст. 2 ГК РФ.

5) Налогово-правовая квалификация имеет дуалистическую сущность, т. к. включает в себе оценку не только собственно юридических, но и экономических последствий действий (бездействия) налогоплательщика. При этом, если юридическая сторона квалификации налогово-значимого поведения сводится к оценке законности совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций и способов их учета, установлении объема налоговых прав и обязанностей, то экономическая – заключается в определении размера подлежащих уплате налогов и их стоимостного эквивалента.

Методологически оценка правового содержания налогово-значимого поведения осуществляется по качественным юридическим признакам действий (бездействия) налогоплательщика с целью проверки их тождественности содержанию налогово-правовых норм, тогда как экономическое содержание поведения налогоплательщика оценивается по его количественно-стоимостным признакам с целью уста-

новления соответствия между суммой налога, фактически уплаченной в бюджет, и размером налогового платежа, вмененного законодательством о налогах и сборах.

Поскольку в силу п. 1 ст. 38 и п. 1 ст. 44 НК РФ юридическим фактом, порождающим обязанность по уплате налога, является возникновение объекта налогообложения, постольку для установления налоговых последствий действий (бездействия) налогоплательщика определяющее значение имеет не юридическая конструкция договора, оформляющего сделку, а экономические последствия такой сделки в виде прибыли, дохода, иной материальной выгоды в денежном или натуральном выражении. В этой связи, экономически значимыми обстоятельствами при квалификации налогово-значимого поведения являются не сами сделки и хозяйственные операции налогоплательщика, а полученный при их совершении экономический результат, признаваемый законом в качестве объекта налогообложения.

Данный подход парадигмально заложен судебными доктринами, определяющими современную практику разрешения налоговых споров. Так, согласно п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 критерием необоснованности налоговой выгоды и основанием для отказа в ее предоставлении признается факт учета для целей налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 №22 и п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 также разъяснено, что суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

Вместе с тем, приоритет экономического содержания сделки над ее правовой формой не означает, что последняя должна полностью игнорироваться при квалификации налогово-значимого поведения. Поскольку гражданско-правовая сделка является выражением воли сторон, постольку вид и условия договора, оформляющего отношения налогоплательщика с его контрагентом, подлежат оценке в качестве одного из доказательств действительного

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

экономического смысла хозяйственной операции, учитываемой для целей налогообложения. В данном случае правовая форма сделки не является юридическим фактом, подлежащим оценке при налогово-правовой квалификации, т. к. само по себе не дает оснований для вывода о правомерности либо противоправности поведения действий (бездействия) налогоплательщика с точки зрения их налоговых последствий, но может служить одним из признаков экономического содержания хозяйственных операций, совершенных налогоплательщиком во исполнение обязательств по сделке, и, как следствие, наличия того или иного объекта налогообложения с присущей ему налоговой базой.

6) Юридическое закрепление результатов официальной квалификации в индивидуальном правоприменительном акте осуществляется не во всех случаях. Так, в силу п. 5 ст. 88 НК РФ акт камеральной налоговой проверки предназначен для закрепления результатов jurisdictionного правоприменения, т. е. составляет только в случае установления налоговым органом факта совершения налогового правонарушения. Если же по результатам камеральной проверки ошибок, несоответствий и признаков нарушения налогового законодательства не установлено, правовая квалификация действий налогоплательщика как правомерных не получает документального оформления и о результатах такой проверки налогоплательщику не сообщается.

7) Действия (бездействие) налогоплательщика пользуются гарантиями защиты от jurisdictionной квалификации, предусмотренными институтом налогового рескрипта и налогового мониторинга.

Так, налоговые и финансовые органы в пределах своей компетенции дают разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков и по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах (пп. 4 п. 1 ст. 32, п. 1 ст. 34.2 НК РФ). В ходе налогового мониторинга предусмотрено также выражение налоговым органом мотивированного мнения о правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов (ст. 105.30 НК РФ).

Выполнение налогоплательщиком в своей хозяйственной деятельности указанных разъяснений и мотивированного мнения в силу пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ является обстоятельством, исключающим его вину в совершении налогового правонарушения, и, соответственно, препятствующим применению правовых последствий jurisdictionной квалификации поведения налогоплательщика в виде взыскания с него налоговых санкций и пеней (п. 8 ст. 75, п. 2 ст. 111 НК РФ).

Такое правовое регулирование служит целям защиты налогоплательщика от злоупотреблений (или ошибок) со стороны налогового органа и устранения неопределенности в налоговых правоотношениях. Исключение из данного правила составляют случаи, когда разъяснение или мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, полученной от налогоплательщика.

Гарантии института налогового рескрипта предоставляются независимо от того, адресовано ли разъяснение финансового или налогового органа конкретному налогоплательщику или неопределенному кругу лиц, если оно относится к тому же налоговому периоду и содержит правовую оценку тех же налогово-значимых обстоятельств, что имеются в рассматриваемом деле.

Также следует учитывать, что поскольку положениями ст. ст. 101, 101.4 НК РФ решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности принимается руководителем налогового органа или его заместителем, подписанное ими письменное разъяснение или мотивированное мнение следует расценивать как документы, исходящие от компетентного должностного лица и упоминаемые в пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, т. к. иное не отвечало бы принципу правовой определенности налогообложения и позволяло бы налоговому органу вводить налогоплательщика в заблуждение.

Вместе с тем, согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 21.03.2006 № 13815/05 выводы налогового органа, содержащиеся в актах предыдущих налоговых проверок и решениях по ним, которыми не было выявлено налоговое правонарушение, не могут рассматриваться в качестве письменного разъяснения налогового ор-

гана в смысле пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ. Несмотря на это, в арбитражной практике довольно часто результатам предыдущих налоговых проверок придается значение налогового рескрипта, освобождающего налогоплательщика от ответственности, если он руководствовался решениями того же налогового органа об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение аналогичных действий (напр., Постановление ФАС ДВО от 12.04.2006 №А04-5640/05-25/707, Постановление ФАС ПО от 24.01.2007 №А65-3786/06-СА1-37, Постановление ФАС ДВО от 21.03.2007 №А51-499/05-8-51, Постановление ФАС ПО от 19.04.2007 №А55-12344/2006).

Оценивая приведенные судебные акты, представляется необходимым различать ситуации, когда результат предыдущей налоговой проверки выражен общим указанием налогового органа на то, что правонарушений не выявлено, и когда акт или решение ранее проведенной налоговой проверки содержат правовую оценку конкретных действий (бездействия) налогоплательщика как не имеющих признаков налогового правонарушения, т. е. правомерных. В последнем случае выводы налогового органа должны иметь те же правовые последствия, что и при налоговом рескрипте, т. к. налогоплательщик вправе полагаться на компетентность выводов налогового органа и руководствоваться ими в своей дальнейшей деятельности (при условии неизменности правового регулирования). Такой подход в целом соответствует правовой позиции Конституционного Суда РФ, сформулированной в Определении от 12.07.2006 № 267-О, согласно которой налогоплательщик при отсутствии к нему обращений налогового органа за объяснениями и документами, подтверждающими декларируемые налоги, вправе предполагать отсутствие у налогового органа сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к производству налоговых органов.

8) Юридическая квалификация налогово-значимого поведения не может быть осуществлена или изменена по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, назначаемых в порядке п. 6 ст. 101 НК РФ. В частности, налоговый орган не вправе по

итогам дополнительных мероприятий налогового контроля квалифицировать действия (бездействие) налогоплательщика как правонарушение, изменить состав вменяемого ему правонарушения, увеличить количество эпизодов правонарушения или размер выявленной недоимки.

Как разъяснено в п. 39 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений. Данный подход объясняется тем, что вменяемые налогоплательщику обстоятельства нарушения налогового законодательства и объем налоговых претензий фиксируются уже в акте налоговой проверки, и выявление других правонарушений по окончании налоговой проверки, по сути, означало бы повторную проверку.

Данный вывод подтверждается Постановлениями ФАС МО от 25.12.2012 № А40-523/11-20-3 и от 03.07.2014 № А40-71679/2013, в котором указано, что описание налогового правонарушения в акте проверки и решении, вынесенном по результатам рассмотрения материалов проверки, не может быть различным. Дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств по уже выявленным налоговым органом в ходе проверки нарушениям. По результатам дополнительных мероприятий размер претензий, определенный в акте проверки, не может увеличиться.

Вместе с тем, в действующем законодательстве не усматривается ограничений на изменение налоговым органом юридической квалификации поведения налогоплательщика в сторону уменьшения налоговых претензий вплоть до вывода об отсутствии в действиях налогоплательщика признаков нарушений налогового законодательства.

9) Юридическая квалификация, ухудшающая положение налогоплательщика, не может быть осуществлена по результатам проведения повторной выездной налоговой проверки (абз. 7 п. 10 ст. 89 НК РФ) и рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы (апел-

ляционной жалобы) налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 №5172/09).

Правило «запрета поворота к худшему», проистекающее из самого публично-правового начала законодательства о налогах и сборах, не носит, однако, абсолютного характера и ограничено недопустимостью привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за вновь выявленное налоговое правонарушение, при этом не освобождает налогоплательщика от уплаты обнаруженной недоимки по налогам (Постановление ФАС СКО от 11.02.2004 №Ф08-4989/2003-2057А) и начисленных пеней (Постановление ФАС ВВО от 01.03.2007 №А29-4792/2006А).

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.12.2004 №8870/04 признал правомерным устранение вышестоящим налоговым органом при проведении повторной налоговой проверки ошибки нижестоящей инспекции путем возврата в бюджет необоснованно возмещенного налога и его довызыскание с налогоплательщика. Одновременно суд признал недействительным решение вышестоящего налогового органа в части взыскания штрафа, указав, что неполная уплата налога явилась следствием ошибки налогового органа и без признаков недобросовестности со стороны налогоплательщика.

Установив при рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика признаки нарушений законодательства о налогах и сборах, не выявленных при проведении налоговой проверки, в целях устранения ошибки и реализации задач административного самоконтроля вышестоящий налоговый орган вправе провести повторную налоговую проверку в порядке, предусмотренном пп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ, и по ее результатам принять решение о доначислении налога. При этом налогоплательщику в любом случае гарантирован иммунитет от взыскания налоговых санкций.

Предъявление новых налоговых претензий по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика, как указал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 28.07.2009 № 5172/09, означает осуществление контрольной функции за деятельностью ниже-

стоящего налогового органа вне установленной законом процедуры повторной налоговой проверки и создает налогоплательщику препятствия для свободной реализации права на обжалование вынесенного против него решения.

Последний вывод справедлив для более широкого применения, в т. ч. для случаев обжалования решения налогового органа в судебном порядке. Будучи связанным доводами заявителя и осуществляя функцию исключительно судебного контроля за законностью и обоснованностью оспариваемого ненормативного правового акта, суд не вправе подменять собой налоговый орган даже в случае установления обстоятельств, служащих основанием для взыскания с налогоплательщика налоговых платежей в большем размере, чем предусмотрено оспариваемым решением.

Стоит также добавить, что при изменении вышестоящим налоговым органом на стадии рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика квалификации его действий (бездействия) в сторону «ухудшения» и доначисления ему налогов, налогоплательщик фактически лишается права на защиту, т. к. в условиях производства по жалобе без привлечения налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 21.09.2010 № 4292/10) последний не имеет возможности знать, в чем его обвиняют, а также представить возражения и обосновывающие их материалы на новые претензии налогового органа. Иное расходилось бы со смыслом Определения Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О, Постановлений Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 № 12566/07 и от 16.06.2009 № 391/09.

10) Юридическая квалификация налогово-значимого поведения подчинена иерархии выводов различных субъектов квалификации – налоговых органов и судов, в рамках которой судебной квалификации отдается приоритет над результатами правовой оценки, сделанной налоговыми органами. Этим обеспечивается непротиворечивость правоприменительных актов, содержащих правовую оценку одних и тех же фактических обстоятельств, и исключается неопределенность правовых последствий принятия таких актов.

Правило о приоритете судебной квалификации в нормах налогового законодательства не закреплено, однако выработано судебной практикой и проистекает из принципа обязательности судебных актов для всех органов государственной власти и местного самоуправления, должностных лиц, граждан и организаций (ст. 16 АПК РФ, ст. 16 ГПК РФ, ст. 6 Федерального конституционного закона «О судебной системе РФ»).

Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П сделан вывод о недопустимости практики вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом. Иными словами, вышестоящий налоговый орган не вправе переоценивать выводы суда о законности (или незаконности) действий (бездействия) налогоплательщика и их правовых последствиях, основанные на обстоятельствах, являвшихся предметом первоначальной налоговой проверки, поскольку в таком случае может быть вынесено решение, противоречащее вступившему в законную силу судебному акту.

В то же время, разъясняя свое постановление, Конституционный Суд в Определениях от 11.11.2009 № 1449-О-Р и от 28.01.2010 № 138-О-Р указал, что им специально не исследовался и не оценивался вопрос о том, возможно ли при наличии судебного акта по первоначальной налоговой проверке проведение повторной налоговой проверки только по тем налогам, по которым изначально нижестоящим налоговым органом не была выявлена неуплата. В этой связи сам по себе факт наличия судебного акта, содержащего оценку результатов первоначальной выездной налоговой проверки, не исключает право вышестоящего налогового органа на проведение повторной налоговой проверки.

Постановления Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 №14585/09 и №8163/09 восполнили данную неурегулированность, указав на необходимость оценки пределов осуществления повторной налоговой проверки, проводимой по основаниям, отличным от тех, что являлись предметом исследования в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П. Президиум ВАС РФ поддержал позицию Конституционного Суда РФ о том, что проведение повторной налоговой проверки не может повлечь преодоление судебных актов, т. к. налоговый орган не вправе переоценивать выводы о наличии и размере налоговой обязанности и определять для налогоплательщика иные последствия, содержащиеся в судебных актах по эпизодам первоначальной налоговой проверки, в т. ч. путем оспаривания правовой квалификации сделок либо переоценки фактических обстоятельств, установленных судом. Вместе с тем, арбитражные суды были ориентированы на необходимость в каждом конкретном деле выяснять наличие оснований для применения правовой позиции Конституционного Суда РФ, а именно условий, объективно исключающих принятие по результатам повторной налоговой проверки решения, противоречащего судебному акту как в части установленных обстоятельств, так и их правовой оценки.

В частности, поскольку предметом повторной налоговой проверки является деятельность нижестоящего налогового органа, проводившего первоначальную проверку, а не законность и обоснованность принятого им решения, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.03.2010 №8163/09 признал право налогового органа провести в порядке пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ повторную проверку уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма налога к уплате или увеличена сумма налога к возмещению. Однако предмет такой проверки ограничивается только теми сведениями уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога.

Противоречий между решением налогового органа и судебным актом не возникает и в других случаях, когда по ранее рассмотренному делу судом не была дана оценка тем фактическим

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

обстоятельствам и выводам налогового органа, которые были установлены и сделаны по итогам повторной налоговой проверки, в т. ч. если предметом обжалования в суде являлась только часть решения налогового органа, если требования налогоплательщика в какой-либо части оспариваемого решения налогового органа оставлены судом без рассмотрения, если в оспоренном налогоплательщиком решении отсутствовали выводы налогового органа о выявленных нарушениях по отдельным налогам или налоговым периодам (Постановление ФАС СЗО от 01.04.2011 № А21-3586/2010), если решение налогового органа было признано судом недействительным исключительно по формальным основаниям вследствие допущенных процедурных нарушений при проведении и рассмотрении материалов налоговой проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 20.10.2010 № 7278/10), если требование налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа было удовлетворено в связи с принятием судом признания иска (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 17099/09).

Во всех названных случаях законность и обоснованность решения налогового органа по первоначальной налоговой проверке или его соответствующей части, а равно обстоятельства, послужившие основанием для его принятия, не оцениваются судом по существу и выводы об этом не воспроизводятся в тексте судебного акта. Поэтому проведение повторной налоговой проверки не может быть истолковано как направленное на преодоление обязательной силы судебного акта, принятого по результатам оспаривания результатов первоначальной проверки.

Таким образом, налоговый орган не вправе изменять данную судом юридическую квалификацию налогово-значимых обстоятельств деятельности налогоплательщика, влияющих на объем его налоговых прав и обязанностей, кроме случаев, когда выводы налогового органа не могут вступить в противоречие с судебным актом, т. к. касаются правовой оценки тех обстоятельств, которые не исследовались и не оценивались судом.

11) Законодателем разграничены полномочия налоговых и следственных органов как

субъектов квалификации налогово-значимого поведения.

Так, с 22.10.2014 в соответствии с Федеральным законом от 22.10.2014 № 308-ФЗ следственные органы самостоятельно решают вопрос о наличии оснований к возбуждению уголовного дела о налоговых преступлениях (ст. ст. 198–199.1 УК РФ) независимо от выводов налогового органа о наличии или отсутствии в действиях налогоплательщика признаков нарушения законодательства о налогах и сборах (п. 3 ст. 32 НК РФ). Однако расчет недоимки по налогам, пеней и штрафов либо проверка такого расчета, произведенного следователем, в указанных случаях осуществляется налоговым органом (ч. 2 ст. 28.1, ч. 7 ст. 144 УПК РФ).

Вместе с тем, в настоящее время не решен вопрос о полномочиях следователя по возбуждению уголовного дела о налоговом преступлении, если обстоятельства хозяйственной деятельности налогоплательщика, указанные в сообщении о преступлении, ранее были предметом выездной налоговой проверки, по результатам которой налоговым органом не установлено нарушений налогового законодательства, либо законность действий налогоплательщика по исчислению и уплате налогов в связи с указанными обстоятельствами ранее была установлена вступившим в законную силу решением суда. Представляется, что данный пробел подлежит устранению путем внесения соответствующих дополнений в ч. 8 ст. 144 УПК РФ.

12) Налоговому праву как публично-правовой отрасли присущи положения, закрепляющие презумпцию невиновности налогоплательщика и толкования неустранимых сомнений в виновности в пользу лица, привлекаемого к ответственности (п. 6 ст. 108 НК РФ).

В соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах также толкуются в пользу налогоплательщика.

Приведенным положениям корреспондирует разъяснение Пленума ВАС РФ, содержащееся в п. 1 Постановления от 12.10.2006 № 53, согласно которому судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных

участников правоотношений в сфере экономики. Предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны.

Таким образом, при наличии сомнений в том, как следует квалифицировать поведение налогоплательщика и какие налоговые последствия оно влечет, вызванных неясностью или противоречивостью структурных элементов (гипотезы, диспозиции) налогово-правовой нормы, и такая неясность или противоречивость не могут быть устранены известными способами толкования или преодоления пробелов, а равно если достоверной юридической оценке препятствует противоречивость имеющихся в распоряжении субъекта квалификации сведений о фактических

обстоятельствах дела, то из всей совокупности потенциально возможных при данных обстоятельствах результатов квалификации подлежит применению тот, что наиболее благоприятен для налогоплательщика с точки зрения его правовых и экономических интересов.

Проведенный анализ отраслевых особенностей юридической квалификации налогово-значимого поведения, очевидно, не является исчерпывающим и в условиях не прекращающегося развития доктринального нормотворчества в сфере правового регулирования налоговых отношений, прежде всего, носит характер научного поиска. Хочется надеяться, что освещенные выше вопросы теории и методологии налогово-правовой квалификации будут способствовать повышению интереса к дальнейшим исследованиям в данной области.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Правоприменение: теория и практика / Отв. ред. Ю. А. Тихомиров. – М.: Формула права, – 2008. – С. 26.
2. Кудрявцев В. Н. Избранные труды по социальным наукам: в 3-х томах / В. Н. Кудрявцев. – М.: Наука, 2002. Т. 1. С. 238.
3. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права / Г. Ф. Шершеневич. – Вып. IV-М.: Типогр. Бр. Башмаковых, 1912. С. 699.
4. Яницкий Ю. А. Межотраслевая теория квалификации правонарушений: к постановке вопроса // Российская юстиция. – 2009. – № 6. – С. 55.
5. Баранов В. М. Юридическая квалификация правомерного поведения в процессе реализации норм советского права: понятие, необходимость, истинность // Актуальные вопросы советского права (теория и практика) / Под ред. В. А. Копылова. – Казань: Изд-во Казанского университета, 1985. С. 12.
6. Новиченко А. А. Юридическая оценка и особенности ее проявления в различных сферах правовой деятельности: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: Московский университет МВД РФ. – 2006. – С. 12–13.
7. Бабай А. Н. Юридическая квалификация правового поведения личности: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: Институт государства и права АН СССР, 1985. С. 8.
8. Правоприменительная деятельность органов внутренних дел (милиции) по делам об административных правонарушениях / Под ред. И. Б. Кардашовой. – М.: МосУ МВД России, 2004. – С. 25.
9. Тюрина Н. И. Правомерное поведение как объект юридического исследования: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов: Саратовская государственная академия права, 2003. С. 94.
10. Власенко В. Н. Юридическая квалификация: критерии деления и виды // Журнал российского права. – 2009. – № 7. – С. 124.
11. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / В. Б. Исаков. – М.: Юридическая литература, 1984. – С. 34.
12. Власенко Л. В. Правовые позиции судом в налоговом праве: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: Российская академия правосудия, 2011. – С. 7, 9, 23–24.
13. Лазарев В. В. Применение советского права / Науч. ред. Б. С. Волков. – Казань: Изд-во Казанского университета, 1972. – С. 48.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

14. Чвялева Е. В. Теоретические проблемы юридической квалификации: Автореф. ... канд. юрид. наук. Свердловск: Свердловской юридический институт им. Р. А. Руденко, 1986. С. 12.
15. Кудрявцев В. Н. Избранные труды по социальным наукам: в 3-х томах / В. Н. Кудрявцев. – М.: Наука, 2002. Т. 1. С. 247.
16. Марченко М. Н. Источники права / М. Н. Марченко. – М.: Проспект, 2008. С. 395–396, 402.
17. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права / Г. Ф. Шершеневич. – Вып. IV-М.: Типогр. Бр. Башмаковых, 1912. С. 699.
18. Черданцев А. Ф. Логико-языковые феномены в праве, юридической науке и практике / А. Ф. Черданцев. – Екатеринбург: УИФ Наука, 1993. С. 117.
19. Коробов А. П. Правовая квалификация: основы, понятие, значение этапы: Дис. ... канд. юрид. наук. Самара: Самарская государственная экономическая академия, 2005. С. 83, 110.
20. Стоякин М. Г. Дополнительные основания юридической квалификации правонарушений: Автореф. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург: УрГЮА, 1994. С. 9–10.
21. Винницкий Д. В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал российского права. – 2006. – № 11. – С. 58.
22. Власенко В. Н. Юридическая квалификация: критерии деления и виды // Журнал российского права. – 2009. – № 7. – С. 130.
23. Барташевич С. В. Эффективность судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения как критерий оценки экономической безопасности России // Национальная безопасность. – 2014. – № 4. – С. 565–566.
24. Карасева М. В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С. 33–34.

REFERENCES

1. Pravoprimeneniye: teoriya i praktika / Otv. red. Yu. A. Tikhomirov. – М.: Formula prava, 2008. S. 26.
2. Kudryavtsev V. N. Izbrannyye trudy po sotsial'nyim naukam: v 3-kh tomakh / V. N. Kudryavtsev. – М.: Nauka, 2002. – Т. 1. – С. 238.
3. Shershenevich G. F. Obshchaya teoriya prava / G. F. Shershenevich. – Vyp. IV-М.: Tipogr. Br. Bashmakovykh, 1912. S. 699.
4. Yanitskii Yu. A. Mezhotraslevaya teoriya kvalifikatsii pravonarushenii: k postanovke voprosa // Rossiiskaya yustitsiya. – 2009. – № 6. – С. 55.
5. Baranov V. M. Yuridicheskaya kvalifikatsiya pravomernogo povedeniya v protsesse realizatsii norm sovetskogo prava: ponyatie, neobkhodimost', istinnost' // Aktual'nye voprosy sovetskogo prava (teoriya i praktika) / Pod red. V. A. Kopylova. – Kazan': Izd-vo Kazanskogo universiteta, 1985. S. 12.
6. Novichenko A. A. Yuridicheskaya otsenka i osobennosti ee proyavleniya v razlichnykh sferakh pravovoi deyatel'nosti: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. М.: Moskovskii universitet MVD RF, 2006. – С. 12–13.
7. Babai A. N. Yuridicheskaya kvalifikatsiya pravovogo povedeniya lichnosti: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. М.: Institut gosudarstva i prava AN SSSR, 1985. S. 8.
8. Pravoprimenitel'naya deyatel'nost' organov vnutrennikh del (militsii) po delam ob administrativnykh pravonarusheniyakh / Pod red. I. B. Kardashovoi. – М.: MosU MVD Rossii, 2004. S. 25.
9. Tyurina N. I. Pravomernoe povedenie kak ob'ekt yuridicheskogo issledovaniya: Dis. ... kand. yurid. nauk. Saratov: Saratovskaya gosudarstvennaya akademiya prava, 2003. S. 94.
10. Vlasenko V. N. Yuridicheskaya kvalifikatsiya: kriterii deleniya i vidy // Zhurnal rossiiskogo prava. – 2009. – № 7. – С. 124.
11. Isakov V. B. Yuridicheskie fakty v sovetskom prave / V. B. Isakov.-М.: Yuridicheskaya literatura, 1984. – С. 34.
12. Vlasenko L. V. Pravovye pozitsii sudom v nalogovom prave: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. М.: Rossiiskaya akademiya pravosudiya, 2011. – С. 7, 9, 23–24.
13. Lazarev V. V. Primeneniye sovetskogo prava / Nauch. red. B. S. Volkov. – Kazan': Izd-vo Kazanskogo universiteta, 1972. S. 48.
14. Chvyaleva E. V. Teoreticheskie problemy yuridicheskoi kvalifikatsii: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. Sverdlovsk: Sverdlovskoi yuridicheskii institut im. R. A. Rudenko, 1986. – С. 12.

15. Kudryavtsev V. N. Izbrannye trudy po sotsial'nym naukam: v 3-kh tomakh / V. N. Kudryavtsev. – M.: Nauka, 2002. – T. 1. – S. 247.
16. Marchenko M. N. Istochniki prava / M. N. Marchenko. – M.: Prospekt, 2008. S. 395–396, 402.
17. Shershenevich G. F. Obshchaya teoriya prava / G. F. Shershenevich. – Vyp. IV-M.: Tipogr. Br. Bashmakovykh, 1912. S. 699.
18. Cherdantsev A. F. Logiko-yazykovye fenomeny v prave, yuridicheskoi nauke i praktike / A. F. Cherdantsev. – Ekaterinburg: UIF Nauka, 1993. S. 117.
19. Korobov A. P. Pravovaya kvalifikatsiya: osnovy, ponyatie, znachenie etapy: Dis. ... kand. yurid. nauk. Samara: Samarskaya gosudarstvennaya ekonomicheskaya akademiya, 2005. – S. 83, 110.
20. Stoyakin M. G. Dopolnitel'nye osnovaniya yuridicheskoi kvalifikatsii pravonarushenii: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. Ekaterinburg: UrGYuA, 1994. – S. 9–10.
21. Vinnitskii D. V. Problemy razgranicheniya nalogovogo planirovaniya i deistvii, napravlennykh na uklonenie ot nalogooblozheniya // Zhurnal rossiiskogo prava. – 2006. – № 11. – S. 58.
22. Vlasenko V. N. Yuridicheskaya kvalifikatsiya: kriterii deleniya i vidy // Zhurnal rossiiskogo prava. – 2009. – № 7. – S. 130.
23. Bartashevich S. V. Effektivnost' sudebnykh doktrin protivodeistviya izbezhaniiu nalogooblozheniya kak kriterii otsenki ekonomicheskoi bezopasnosti Rossii // Natsional'naya bezopasnost'. – 2014. – № 4. – S. 565–566.
24. Karaseva M. V. Nalogovoe i grazhdanskoe pravo: nekotorye aspekty vzaimosvyazi (po materialam sudebnoi praktiki) // Finansovoe pravo. – 2011. – № 2. – S. 33–34.