

*Д.М. Щекин**

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕШЕНИЙ ИНОСТРАННЫХ СУДОВ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

После начала глобального финансового кризиса во второй половине 2008 г. и падения цен на нефть и другие природные ресурсы стало очевидно, что развитие российского государства, общества, бизнеса и рост доходов граждан за счет природоресурсной ренты не бесконечен. Перед Россией стоит задача поиска нового источника развития и таким источником может быть рост производительности труда, увеличение конкурентности российских компаний, создание и реализация инновационных решений в бизнесе. Все это требует от государства качественного, в действительности реального, а не декларативного улучшения регуляторных функций. В области разрешения налоговых споров в арбитражных судах требуется улучшение качества принимаемых судебных актов, их аргументированности и обоснованности, взвешенности с позиций баланса между частными и публичными интересами. Судебная практика ВАС РФ в целом соответствует этим требованиям и развивается в направлении гуманизации правоприменения в налоговой сфере.

В качестве нескольких примеров можно привести фактический отказ Высшего Арбитражного суда Российской Федерации в применении ст. 169 ГК РФ с ее конфискационными возможностями к сделкам, нарушающим налоговое законодательство¹, указание в ряде дел на то, что следует оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик»², формирование практики об осторожном и взвешенном применении понятия «необоснованная налоговая выгода»³,

* © Щекин Д.М., 2010

Кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, старший партнер юридической компании «Пепеляев Групп».

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации».

² Постановления Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6272/08, 6273/08 по ОАО «Русснефть».

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 7410/07 по ООО «Транс-марк», Постановление Президиума ВАС РФ от 9 сентября 2008 г. № 4191/08 по ООО «Кровельный мир».

ориентация на реальное возмещение налогоплательщику расходов по правовой помощи в спорах с налоговым органом¹.

Однако с учетом дефицитности федерального бюджета на 2010 г. и следующие не гарантировано, что эта тенденция сохранится. Возможно усиление давления исполнительной власти на арбитражные суды в направлении принятия более «профискальных» подходов в разрешении налоговых споров. Однако такое направление развития судебной практики будет ошибочным и тупиковым, поскольку будет означать рост неопределенности в правовом положении российских компаний, что приведет не к увеличению, а к снижению их конкурентноспособности по сравнению с компаниями из других стран. Таким образом, задачей ближайших лет для судебной практики ВАС РФ и всей системы арбитражных судов является выработка и закрепление в судебной практике таких подходов в разрешении налоговых споров, которые бы отражали действительный баланс между публичными и частными интересами.

Следует отметить, что Российская Федерация традиционно не принадлежит к системе прецедентного права и в России судебная практика не признается источником права. Однако фактически в сфере налоговых правоотношений Россия является страной прецедентного права. Это явление обусловлено тем, что российский законодатель по причине деградации российского парламентаризма не в состоянии адекватно отвечать на вызовы, которые возникают в сфере правового регулирования налоговых отношений. Поэтому этот вакуум заполняет судебная практика, которая выработала судебные доктрины, реально регулирующие налоговые правоотношения, но нигде не упомянутые в законодательстве о налогах и сборах, такие как добросовестность налогоплательщика, необоснованная налоговая выгода, деловая цель, осмотрительность при выборе контрагента и др. При этом с 2006 г. лидирующие позиции в этом процессе перешли от Конституционного суда Российской Федерации к Высшему Арбитражному суду Российской Федерации, который в знаковом Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сформулировал основополагающие подходы фактически к правовому регулированию многих вопросов налогообложения. При этом ВАС РФ при выработке своих подходов ориентировался на законодательство и судебную практику западных стран, у которых существует развитый правовой инструментарий в соответствующей сфере. В частности, само понятие «налоговая выгода» было заимствовано из практики Европейского суда справедливости, в частности, из Решения суда от 21 февраля 2006 г. по делу C-255/02 «Халифакс плс» и другие против Национального управления таможенных и налоговых сборов Великобритании.

Таким образом, практика иностранных судов в концентрированном виде содержится в тех подходах, которые воспринял ВАС РФ в Постановлении

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. № 18118/07 по ООО «Торговый дом Южной горно-химической компании».

Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Представляется, что практика иностранных судов отражает небезуспешный поиск баланса между публичными и частными интересами в соответствующих вопросах и уже поэтому является полезной для российских арбитражных судов как доктринальный источник в изучении налогового права.

Однако, существуют ли правовые основания, по которым налогоплательщик, налоговый орган или суд могли бы ссылаться на решения иностранных судов при разрешении налоговых споров в России? Иными словами, существуют ли ситуации, когда арбитражный суд должен учесть содержание иностранного судебного акта для разрешения налогового спора, возникшего между российским налогоплательщиком и российским налоговым органом на основании отечественного законодательства о налогах и сборах? Ответ на этот вопрос должен быть положительным. Следует выделить 4 типа решений иностранных судов, вопрос об учете содержания которых может быть поставлен перед российским арбитражным судом:

1. Решения Европейского суда по правам человека.
2. Решения Европейского суда Справедливости.
3. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению норм Конвенций об устранении двойного налогообложения.
4. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению правовых норм, аналогичных по содержанию нормам законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Проанализируем более подробно каждый из этих видов решений иностранных судов.

Решения Европейского суда по правам человека

Правовой основой организации и деятельности Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) является Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. и последующие протоколы к ней (далее – Европейская конвенция). В настоящее время эти международно-правовые документы обязательны для Российской Федерации. В Федеральном законе от 30.03.98 «О ратификации Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод» содержится заявление о признании обязательными для Российской Федерации юрисдикции Европейского суда по правам человека, так и решений этого суда. В ЕСПЧ вправе обратиться российские граждане и организации за защитой своих прав, предусмотренных Конвенцией, в течение шести месяцев после того, как исчерпаны внутригосударственные средства защиты этих прав.

ВАС РФ в Информационном Письме от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» также указал на обязательность решений ЕСПЧ для арбитражных судов.

В настоящее время процессуальным механизмом реализации решений ЕСПЧ в рамках конкретного дела, разрешенного российскими арбитражными судами в противоречии с Европейской конвенцией, является ст. 311 АПК РФ, согласно которой основанием пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам, в частности, является установленное Европейским Судом по правам человека нарушение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод при рассмотрении арбитражным судом конкретного дела, в связи с принятием решения по которому заявитель обращался в Европейский Суд по правам человека.

В практике ЕСПЧ основанием для рассмотрения дел по вопросам налогообложения являются положения о защите права собственности, которые содержатся в ст. 1 Протокола № 1 от 20 марта 1952 г. к Европейской конвенции. В этой статье предусмотрено, что каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов.

В силу значительной абстрактности этих положений, а также недостаточной известности практики ЕСПЧ по налоговым делам в арбитражных судах России существует лишь единичные случаи ссылок судов на решения ЕСПЧ.

Для исправления ситуации ВАС РФ в Письме от 23 ноября 2004 г. № НА-5-11 рекомендовал ознакомиться с изданием «Путеводитель по прецедентной практике Европейского Суда по правам человека» за 2002 г., которое вышло в качестве ежегодного приложения к «Бюллетеню Европейского Суда по правам человека» на русском языке. Однако ситуацию в лучшую сторону это не исправило и ссылки судей арбитражных судов на Решения ЕСПЧ являются единичными.

В частности, арбитражные суды аргументируют обоснованность восстановления пропущенного срока на обжалование решения налогового органа ссылками на Европейскую конвенцию о запрете на отказ в правосудии и на практику ЕСПЧ о недопустимости чрезмерных преград к судебной защите (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 февраля 2007 г. по делу № А19-18593/06-33-Ф02-223/07-С1, ФАС Уральского округа от 27 февраля 2008 г. № Ф09-854/08-С2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 августа 2008 г. по делу № А42-7020/2007).

В Постановлении ФАС Поволжского округа при разрешении вопроса о компенсации расходов налогоплательщика на правовую помощь по спору с налоговым органом суд указал, что от 2 сентября 2008 г. по делу № А06-7225/07 вопрос о необходимости участия квалифицированного представителя

(адвоката) в арбитражном судебном процессе в доказывании не нуждается и согласно правоприменительной практике Европейского суда по правам человека заявитель имеет право на компенсацию судебных расходов и издержек, если докажет, что они были понесены в действительности и по необходимости и являются разумными по количеству. Европейский суд исходит из того, что если дело велось через представителя, то предполагается, что у стороны в связи с этим возникли определенные расходы, и указанные расходы должны компенсироваться за счет проигравшей стороны в разумных пределах.

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 2 апреля 2007 г. Дело № Ф08-858/2007-354А суд при решении вопроса о снижении налоговой санкции указал, что согласно практике ЕСПЧ, санкции не должны подавлять экономическую самостоятельность и инициативу граждан и юридических лиц, чрезмерно ограничивать право каждого на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности, а также право частной собственности. В другом деле ФАС Уральского округа признал правомерным отказ налоговому органу во взыскании штрафа с предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, но собравшему НДС в своих счетах со ссылкой, в том числе и на Решение Европейского суда по правам человека по делу «Финкельберг против Латвии» от 18.10.2001.

Однако в целом эти ссылки на практику ЕСПЧ остаются самыми общими и краткими и в них редко упоминаются конкретные решения ЕСПЧ с указанием их реквизитов, что еще раз подтверждает, что практика ЕСПЧ остается крайне малоизвестной судьям российских арбитражных судов и применяется крайне редко как источник для обоснования позиции российского суда.

Редкие исключения лишь подтверждают общее правило.

Так, в Постановлении семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 декабря 2007 г. по делу № 17АП-7686/2007-АК суд указал, что он считает необходимым учесть выводы Европейского Суда по правам человека, изложенные в решении от 09.01.2007 г. «Интерсплав против Украины», о том, что суд не может принять аргументы об общей негативной ситуации с возмещением НДС, предупреждаемой налоговым органом (чем фактически и руководствуется налоговый орган) в отсутствие каких-либо свидетельств непосредственного вовлечения заявителя в такую пагубную практику. Другим примером является Постановление четвертого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2008 по делу № 04АП-2739/2008, где содержится одна из самых обширных ссылок на Решение ЕСПЧ. Так, суд указал, что «Как отмечено в пункте 38 Решения Европейского суда по правам человека от 9 января 2007 г. № 803/02 “Интерсплав” против Украины», государство имеет большие возможности для оценки того, что составляет публичные интересы, а национальный законодательный орган – широкое усмотрение при осуществлении экономической и социальной политики. Однако такие рамки оценки не являются неопределенными, и их использование подлежит надзору со стороны

институтов Конвенции. С точки зрения Европейского суда, когда у государственных органов есть информация о злоупотреблениях в системе возмещения налога на добавленную стоимость определенным субъектом, они могут принимать соответствующие меры для предотвращения или прекращения этих злоупотреблений. Суд, однако, не может принять в качестве аргумента, выдвинутого представителем государства, общую ситуацию с возмещением налога на добавленную стоимость, если отсутствуют какие-либо признаки прямого участия заявителя в таких злоупотреблениях. Из смысла приведенной правовой позиции Европейского суда по правам человека следует, что основанием для отказа налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость не может быть неправомерное поведение третьих лиц – поставщиков. Из данного решения также следует необходимость доказывания налоговыми органами, что именно налогоплательщик-заявитель умышленно использует слабости государственной контрольной функции».

Иногда на практику ЕСПЧ ссылаются и ВАС РФ в отказных определениях. Например, в определениях ВАС РФ от 19 декабря 2006 г. № 13584/06, от 6 декабря 2006 г. № 11484/06 ВАС РФ указал, что в качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Соответственно, отказ налоговых органов выплатить проценты в качестве компенсации за просрочку причитающихся платежей «нарушает справедливый баланс, который надлежит поддерживать между интересом частных лиц (налогоплательщиков) и интересами общества» (Постановление Европейского Суда по правам человека от 09.03.2006 по делу «Акционерное общество “Эко-Эльда Авее” против Греции»).

В определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 14 октября 2008 г. № 4588/08 содержится анализ ситуации, при которой налогоплательщику было отказано в применении ставки по НДС в 0% по причине непредставления в налоговый орган договора поручения, указанного в ст. 165 НК РФ. Согласно этой статье в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж. Налогоплательщик указывал на то, что требование ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации об обязанности налогоплательщика предоставить договор поручения между иностранным покупателем и лицом, осуществившим платеж за такого покупателя, незаконно, так как по сути регламентирует отношения иностранного покупателя с третьим лицом.

В Определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 14 октября 2008 г. № 4588/08 содержится, по сути, поддержка позиции налогоплатель-

щика и, что любопытно, аргументация по неприменению явно не обоснованной нормы закона сделана посредством ссылок на практику ЕСПЧ. В этом Определении отмечается, что в соответствии с практикой Конвенции Европейским Судом по правам человека право на налоговый вычет считается собственностью соответствующего лица (Постановление от 03.07.2003 по делу «Буффало против Италии» и Постановление от 09.01.2007 по делу «Интерсплав против Украины»). Государство обладает довольно широким усмотрением в вопросах регулирования собственности, в частности, оно вправе контролировать условия использования собственности или устанавливать ограничения для обеспечения уплаты налогов, не допуская при этом нарушения имущественных прав частных лиц. Учитывая, что подобные ограничения или меры контроля могут повлечь негативные экономические последствия для прав и интересов собственника, ст. 1 Протокола 1 исходит в таком случае из требования соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов. Согласно этому принципу для достижения публичной цели не должны избираться средства, которые бы вели к наложению чрезмерного бремени на частных лиц или устанавливали ограничения кроме тех, которые действительно необходимы. Истребование от налогоплательщика договора поручения, который должен быть заключен между его иностранным контрагентом по договору поставки и третьим лицом, осуществляющим платеж по такому договору, фактически означает возложение на налогоплательщика обязанности обеспечить, чтобы соответствующие отношения между его контрагентом и третьим лицом, которые находятся вне контроля налогоплательщика, были оформлены исключительно договором поручения и чтобы указанный договор поручения, стороной которого он не является, был ему представлен. Принимая во внимание доказанность обществом фактов экспорта товаров и поступления валютной выручки от реализации такого товара от лица, согласованного сторонами экспортного контракта, возложения на налогоплательщика обязанности представить именно договор поручения, как обязательное и необходимое условие реализации им его права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и права на получение налоговых вычетов необоснованно и может расцениваться как возложение на сторону дополнительного бремени и излишний формализм как в административном, так и в судебном процессе, а также вмешательство в право собственности согласно положениям Конвенции.

Если бы Президиум ВАС РФ поддержал эту позицию в формулировках определения о передаче дела в Президиум ВАС РФ, то это было бы революционным прорывом в применении практики ЕСПЧ в разрешении налоговых споров. Однако Определением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.01.2009 принято решение об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации с запросом о конституционности абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, а также о выявлении конституционно-правового смысла

указанной нормы. Надзорное производство № 4588/08 было приостановлено до рассмотрения запроса Конституционным Судом Российской Федерации.

Конституционным Судом Российской Федерации принято Постановление от 23.12.2009 № 20-П, которым абзац пятый подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе документов согласно установленному перечню) исключительно договора поручения по оплате за данный товар (припасы), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж, и тем самым не допускающей возможности представления иных доказательств фактического поступления указанной выручки на счет налогоплательщика, признан не соответствующим статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации.

После рассмотрения дела в КС РФ Высший Арбитражный суд Постановлением Президиума от 2 февраля 2010 г. № 4588/08 пересмотрел судебные акты, которыми было отказано налогоплательщику в удовлетворении его заявления. Однако в тексте этого Постановления Президиума ВАС РФ уже нет ссылок на практику ЕСПЧ, а есть только отсылка к Постановлению КС РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П, в котором также таких ссылок на практику ЕСПЧ нет.

Таким образом, в настоящее время практика ЕСПЧ крайне редко применяется арбитражными судами России. Для исправления этой ситуации необходимо:

1. На уровне Постановлений Президиума ВАС РФ применять отдельные Решения ЕСПЧ при разрешении конкретных дел, формируя тем самым практику такого применения. Эта рекомендация в полной мере применима и к КС РФ, поскольку и этот суд довольно редко ссылается на практику ЕСПЧ при разрешении налоговых споров¹.

Издать информационное письмо ВАС РФ, в котором описать наиболее значимые дела ЕСПЧ по налоговым вопросам. Это тем более актуально с учетом того, что ЕСПЧ в последнее время принял два знаковых Решения по

¹ Так, едва ли не единственная предметная ссылка есть в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П, где КС РФ указал, что давность привлечения к налоговой ответственности – институт, общий для правовых систем государств – участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния, с тем чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (Постановление от 22 июня 2000 г. по делу «Коэм и другие против Бельгии» (*Coeme and others v. Belgium*)).

вопросам налогообложения. Во-первых, это уже упоминавшееся Решение ЕСПЧ от 09.01.2007 по делу «Интерсплав против Украины», в котором ЕСПЧ признал недопустимым отказ на возмещение НДС экспортерам. На это Решение ЕСПЧ уже имеются ссылки в судебно-арбитражной практике. Во-вторых, это Решение от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии, в котором формулируются важные выводы по вопросу об ответственности налогоплательщика при нарушениях, допущенных его поставщиком (контрагентом)¹. Выводы, содержащиеся в этих Решениях ЕСПЧ в полной мере применимы и при разрешении налоговых споров в Российской Федерации.

Решения Европейского суда справедливости

Европейский суд справедливости создан в рамках Европейского Союза для разрешения налоговых вопросов между структурами ЕС, государствами-членами ЕС и налогоплательщиками ЕС. Поскольку Россия не является членом Европейского Союза, то с формальной точки зрения юрисдикция этого суда не распространяется на Российскую Федерацию и решения Европейского суда справедливости не могут быть обязательно учитываемы арбитражными судами Российской Федерации.

Однако, согласно Соглашению о партнерстве и сотрудничестве, учреждающему партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами, с другой стороны, от 24.06.1994 (ст. 55) предусмотрено, что стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Россией и Сообществом является сближение законодательств. Россия стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством Сообщества. При этом в Соглашении прямо указано, что процесс сближения законодательств распространяется, в частности, на следующие отрасли права: предприятия и предпринимательская деятельность; банковская деятельность; бухгалтерский учет и налогообложение компаний; охрана труда; финансовые услуги; правила конкуренции; государственные закупки; охрана здоровья и жизни людей, животных и растений; защита окружающей среды; защита прав потребителей; косвенное налогообложение; таможенное законодательство; технические нормы и стандарты; законодательные и нормативные акты в области ядерной энергетики; транспорт.

¹ В этом Решении ЕСПЧ пришел к выводу о нарушении статьи 1 Протокола № 1 к Европейской Конвенции и указал, что учитывая своевременное и полное исполнение компанией-заявителем своих обязанностей по представлению отчетности по НДС, невозможность для нее обеспечить соблюдение поставщиком его обязанностей представлять отчетность по НДС и тот факт, что никакого мошенничества в отношении системы НДС, о котором компания-заявитель знала или могла знать, совершено не было, Суд считает, что компания-заявитель не должна была нести последствия неисполнения поставщиком его обязанностей своевременного представления отчетности по НДС и в результате уплачивать НДС во второй раз, а также уплачивать пени. Суд считает, что такие требования явились чрезмерным бременем для компании-заявителя, что нарушило справедливый баланс, который должен поддерживаться между требованиями общественного интереса и требованиями защиты права собственности.

Таким образом, Российская Федерация взяла на себя международно-правовое обязательство в налоговом праве стремиться к сближению своего законодательства с законодательством ЕС. Следовательно, если законодательная база регулирования налоговых отношений в России и в Европейском Союзе для регулирования тех или иных налоговых правоотношений аналогична или подобна, что, в частности, имеет место в отношении НДС, который Россией был заимствован из Шестой Директивы ЕС по НДС, то имеются уже и правовые основания для аналогичной трактовки арбитражными судами России правовых норм, аналогичных нормам, применяемым в ЕС. Такое правоприменение будет являться формой выполнения Российской Федерацией своих международно-правовых обязательств по сближению с законодательством ЕС. В научных публикациях также уже анализируется применение права Европейского Союза в практике российских судов¹.

Поэтому не только доктринальное обращение к западным доктринам и понятиям (в частности, к понятию «налоговой выгоды», что имело место, как уже было отмечено выше, в практике ВАС РФ) может служить основанием для учета российскими арбитражными судами практики Европейского суда Справедливости, но в определенных случаях правомерно может быть поставлен вопрос об обязательности учета Решений Европейского суда с арбитражными судами Российской Федерации для выполнения ст. 55 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между Россией и ЕС от 24.06.1994.

Кроме того, КС РФ может свободно ссылаться на практику Европейского суда справедливости в подтверждении своих выводов, что, например, сделал ЕСПЧ в Решении от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии.

В практике европейских стран так же, как и в России, весьма актуальна проблема вычета НДС при неуплате в бюджет этого налога контрагентами. Дело в том, что в Европейском сообществе существует единое НДС-пространство между различными странами и НДС, выставляемый компанией из одной страны, может быть принят к вычету налогоплательщиком НДС в другой стране, что создает почву для мошенничества с НДС.

В практике рассмотрения споров Европейского суда справедливости существует подход, согласно которому налогоплательщик не может нести ответственность за действия своих контрагентов, не уплативших налог в бюджет, если только он «не знал или имел разумные основания полагать, что НДС не будет уплачен» в бюджет (Решение суда от 12 января 2006 г. по делу «Оптиджен Лтд» и др. против Национального управления таможенных и акцизных сборов Великобритании), Решение суда от 11 мая 2006 г. по делу Федерации высокотехнологичных отраслей промышленности против Национального управления таможенных и акцизных сборов Великобритании).

¹ См.: *Калиниченко П.А.* Право Европейского Союза в практике российских судов // Закон, ноябрь 2008 г. С. 99–108.

Проблема осмотрительности при выборе контрагента весьма актуальна и для России. Применение принципа вины («знал или имел разумные основания полагать, что НДС не будет уплачен в бюджет») является ключевым моментом. В России в позиции ВАС РФ, выраженной в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, имеется указание на то, что налогоплательщику «должно было быть известно» о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Однако, тут же ВАС РФ указывает, что «налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей». Таким образом, принцип вины уже не учитывается в полной мере и ВАС РФ вводится объективный критерий – количество дефектных контрагентов у налогоплательщика или аффилированных лиц. Если таких контрагентов окажется больше половины, то следует ли, что налогоплательщику НДС по всем вычетам должно быть отказано по мотиву необоснованной налоговой выгоды или должно быть отказано только по дефектным контрагентам (тогда какой смысл в указании на преимущественное количество таких контрагентов)? В целом можно сказать, что принцип вины не выдержан в судебной доктрине осмотрительности, которую предлагает использовать ВАС РФ. Любопытно, что в одном деле уже и раньше принцип вины был сформулирован ВАС РФ. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2003 г. № 2011/03 суд признал, что НДС, выставляемый компании в счетах-фактурах индивидуальными предпринимателями, когда они не были плательщиками НДС (в 2000–2001 гг. в связи с переводом на ЕНВД), представлен компанией к вычету необоснованно, так как компания не могла не знать, что индивидуальные предприниматели не являются плательщиками НДС.

Таким образом, больший учет практики Европейского суда справедливости в практике российских арбитражных судов позволил бы более четко применять ряд концепций, заимствованных ВАС РФ из зарубежного опыта и добиться обеспечения баланса публичных и частных интересов в разрешении налоговых споров на «европейском уровне».

В практике арбитражных судов России существуют единичные ссылки на Решения Европейского суда справедливости, при этом иногда судьи путают этот суд с ЕСПЧ. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 27 марта 2007 г. по делу № Ф09-2109/07-С2 суд указал, что инспекцией не представлены достаточные доказательства злоупотребления налогоплательщиком правом на налоговый вычет по НДС, наличия согласованности действий всех участников расчетов за товар по созданию ими «мошеннической» схемы по изъятию части НДС с разницы в цене между первоначальной и последующих реализаций путем неуплаты НДС одним из участников расчетов за товар. Да-

лее суд отметил, что указанные выводы соответствуют п. 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и решению Европейского суда по правам человека от 12.01.2006 № С-354/03, № С-355/03, № С-484/03 (по «карусельным» схемам). За этой датой и номером было Решение Европейского суда справедливости, а не ЕСПЧ, хотя по содержанию ссылка суда верная.

В Постановлении семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 июня 2007 г. по делу 17АП-4075/07-АК без прямой ссылки на Решение Европейского суда справедливости от 12 января 2006 г., тем не менее, приведена цитата из него. Суд указал, что операции, которые не имеют отношения к мошенничеству при уплате НДС, образуют реализацию товаров или услуг налогоплательщиком, действующим в качестве такового, и экономическую деятельность в значении ст. 2(1), 4 и 5(1) Шестой Директивы Совета 77/388/ЕЭС от 17.05.1977 о гармонизации законодательств государств – членов ЕС в части налогов с оборота – Единая система обложения налогом на добавленную стоимость: единообразные принципы начисления, в редакции Директивы Совета 95/7/ЕС от 10.04.1995, в тех случаях, когда они отвечают объективным критериям, на которых основываются определения тех терминов, независимо от намерения торговой организации, которая участвует в той же цепи поставок, и(или) вероятности мошеннического характера другой операции в цепи, имевшей место до или после совершения операции таким налогоплательщиком, о чем последний не знал и(или) не имел возможности узнать. Не затрагивает права совершающего такие операции налогоплательщика на вычет сумм входящего НДС и тот факт, что в цепи поставок, частью которой являются такие операции, другая операция – предшествующая или последующая – имеет отношение к мошенничеству при уплате НДС, о чем такой налогоплательщик не знал и(или) не имел возможности узнать.

Таким образом, постепенно расширяется практика ссылок российских арбитражных судов на Решения Европейского суда справедливости, что можно только приветствовать. Было бы правильно, если бы ВАС РФ в своем Постановлении по конкретному делу одобрил бы такую ссылку, это могло бы обогатить судебную практику российских арбитражных судов и обеспечить более адекватный поиск баланса между публичными и частными интересами в сфере разрешения налоговых споров.

Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению норм Конвенций об устранении двойного налогообложения

В сентябре 2008 г. в рамках конгресса Международной налоговой ассоциации¹ в Брюсселе обсуждался вопрос о применении решений иностранных судов в ситуации, когда национальным судом применяется Конвенция об устранении двойного налогообложения и в другом государстве-участнике

¹ www.ifa.nl

Конвенции уже сложилась практика применения данной нормы Конвенции. В такой ситуации запрет на дискриминацию и требования обеспечения равного применения одних и тех же положений Конвенции к компаниям разных государств на основе режима взаимности предполагает учет национальным судом решений иностранных судов. Представляется, что эта обязанность носит правовой характер, т.е. национальный суд должен принять во внимание, как спорная норма Конвенции применяется в другом государстве. Справедливости ради следует отметить, что в ряде стран учет и ссылка на иностранные судебные решения является общей практикой (Индия, Канада), в других странах (Италия) национальные суды в своих решениях на иностранные судебные акты не ссылаются, хотя и внимательно выслушивают доводы о позиции иностранных судов.

В Российской практике это направление только начинает формироваться, но требования обеспечения равенства в применении положений Конвенции требует от российских судов учесть применение нормы Конвенции иностранным судом. Разумеется, российский арбитражный суд не связан позицией иностранного суда и может дать собственное толкование норм Конвенции, но в этом случае позиция суда должна быть специально мотивирована, так как она влечет отступление от принципа равенства в применении Конвенции.

Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению правовых норм, аналогичных по содержанию нормам законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Последняя категория решений иностранных судов – это решения по толкованию норм, которые могут быть аналогичны нормам национального законодательства. В этом случае учет иностранных судебных актов не является в правовом смысле обязательным, так как отсутствуют какие-либо предписания в международном или национальном праве по учету таких решений. Однако такие решения могут быть учтены национальным судом как доктринальный источник в толковании соответствующей нормы национального закона. Иногда в практике рассмотрения дел налогоплательщики ссылаются на иностранное правовое регулирование и судебную практику других государств как на дополнительный довод в поддержку собственной позиции и суды выслушивают такие аргументы.

В заключение следует отметить, что использование иностранных судебных решений различных видов может только обогатить судебную практику Российской Федерации. По этой причине юристы, которые ведут налоговые дела как со стороны налогоплательщика, так и со стороны инспекции, должны по возможности ссылаться на такие решения и предоставлять их суду.