

НАЛОГИ

Доктрина права

Применение той или иной доктрины в судебном споре должно опираться на фактические обстоятельства и их подтверждение надлежащими доказательствами

Сергей ВЕРЛАНОВ, Александр МАРКОВ • Специально для «Юридической практики»



Сергей
ВЕРЛАНОВ



Александр
МАРКОВ

Анализ практики Высшего административного суда Украины (ВАСУ) и правовых позиций Верховного Суда Украины относится, пожалуй, к «обязательной программе» при построении налоговой функции бизнесом, трактовке тех или иных операций, при оценке налоговых рисков, при обжаловании решений контролирующих органов. Но говорить о том, что судебная практика административных судов первой и апелляционной инстанций соответствует позиции кассационного суда, оснований нет.

Ориентир для применения

Однако при принятии решений в административных спорах суды все чаще принимают во внимание не только практику Европейского суда по правам человека, чьи решения в силу положений закона являются источником права, но и так называемые судебные доктрины, которые формально не закреплены в нормах материального права, но которыми обосновываются мотивы решений как в спорах о фактах, так и в спорах о применении материальных норм.

Таким образом, несмотря на то что судебные органы не наделены нормотворческой функцией, фактически судебные доктрины как типовые подходы разрешения споров по своей сути становятся если не источником права, то безусловным ориентиром для правоприменения.

В связи с большим количеством споров о фиктивных или бестоварных операциях одной из первых оформившихся доктрин стала доктрина реальности хозяйственных операций. Указанная доктрина, несмотря

на обязанность доказывания, возложенную на субъекта властных полномочий при обжаловании уведомления-решения, на практике чаще всего определяла необходимость подтверждения именно налогоплательщиком изменений имущественного состояния участников операции путем доказывания фактического движения товаров от поставщика к покупателю.

Краеугольным камнем этой доктрины является то, что одного только факта наличия надлежащим образом оформленных первичных документов недостаточно для подтверждения права на формирование затрат и налогового кредита при отсутствии реального осуществления операции, что, безусловно, закономерно. В то же время не находит поддержки



Наличия первичных документов само по себе недостаточно для подтверждения права на формирование затрат при отсутствии реального осуществления операции

позиция налоговых органов, которые отказывают в таком праве только на основании утверждения о недостаточности трудовых или материальных ресурсов у контрагентов.

Следующей доктриной является превалирование сущности хозяйственной операции над ее формой. Эта доктрина, на

наш взгляд, получит новое развитие в свете сближения налогового и бухгалтерского учета. Ее суть состоит в следующем: как налогоплательщики, так и правоприменительные органы при налоговой интерпретации хозяйственной деятельности и ее элементов должны принимать во внимание суть такой деятельности, а не юридическую форму. Производным этой доктрины является позиция судов о том, что отдельные недочеты первичных документов при условии фактического осуществления хозяйственной операции не могут служить основанием для признания их недействительными для целей бухгалтерского и налогового учета.

Доктрина надлежащей осмотрительности получила развитие как некий баланс презумпции правомерности действий налогоплательщика. Так, установление на

других обстоятельств налогоплательщик мог и должен быть осведомлен о противоправной деятельности контрагента, принцип добросовестности, очевидно, будет не применим. Поэтому процедуры принятия контрагентов («знай своего клиента») все чаще на практике выходят за рамки запроса учредительных документов и подтверждения статуса плательщика НДС и предполагают также текущий периодический контроль добросовестности контрагентов при помощи дополнительных процедур, например, с использованием того же Единого реестра судебных решений.

Доктрина налоговой выгоды и доктрина деловой цели в большинстве случаев применяются системно. Так, в контексте презумпции добросовестности презюмируется и обоснованность налоговой выгоды. Наличие же деловой цели как разумной экономической причины обуславливается намерением получить экономический эффект в результате хозяйственной деятельности, а налоговая выгода, полученная по результатам операций, не имеющих деловой цели, не должна считаться обоснованной. Очевидно, что только получение налоговой выгоды не может быть признано самостоятельной

разумной экономической целью в публичных правоотношениях.

В контексте имплементации в положения налогового законодательства правил трансфертного ценообразования, в той или иной степени соответствующих практикам Организации экономического сотрудничества и развития, как о частном случае применения доктрины деловой цели можно говорить и о соблюдении принципа «вытянутой руки» в контролируемых операциях.

В заключение следует отметить, что определяющим фактором в судебном споре, по нашему мнению, остаются все-таки фактические обстоятельства спорных правоотношений и их подтверждение надлежащими доказательствами, с учетом которых суд, принимая сторону налогоплательщика или контролирующего органа, применяет ту или иную доктрину при обосновании решения. В свою очередь, приведенная характеристика судебных доктрин призвана предоставить налогоплательщику и правоприменительным органам дополнительные аргументы для принятия решений о налоговой интерпретации хозяйственной деятельности.

ВЕРЛАНОВ Сергей — партнер ЮФ Sayenko Kharenko, г. Киев,

МАРКОВ Александр — старший юрист ЮФ Sayenko Kharenko, г. Киев

МНЕНИЯ

Элемент системы



Арсен
БУЧКОВСКИЙ,
юрист ЮФ ILF

Судебные доктрины как важный элемент правовой системы призваны заполнить пробелы действующего законодательства. Они позволяют устранить как неточности, так и противоречия правовых актов и представляют правоприменителю необходимую гибкость в решении споров.

Мы можем с уверенностью констатировать возрастающую тенденцию к использованию правовых доктрин, сфор-

мированных многолетней научной и практической деятельностью на Украине и в других странах. Так, в последнее время мы все чаще встречаем в судебных решениях конструкции, которые давно используют зарубежные суды и международные арбитражи, например: «деловая цель», «экономическая целесообразность сделки», «реальность хозяйственной операции», «фактический собственник» др.

С одной стороны, распространенное использование судебных доктрин присуще развитым судебным системам и приводит к принятию справедливых судебных решений с учетом индивидуальных особенностей каждого отдельного спора, а с другой — они могут создать предпосылки для злоупотребления гос-

органами полномочиями с целью давления на бизнес.

Деформация доктрин



Виталий
КЕМИНЬ,
юрист ЮФ Pragma

Если говорить о судебных доктринах, то в них заложены те основные принципы права, которыми уже не первый год в своих решениях руководствуются суды административной юрисдикции Украины при разрешении налоговых споров. Однако эти судебные доктрины были разработаны в недрах фискальной службы в

2011 году и стали одним из шаблонных инструментов для выявления нарушений налогового законодательства. Это, в свою очередь, противоречит позиции Верховного Суда Украины: каждый спор носит индивидуальный характер и имеет свои особенности, которые необходимо выяснить для объективного рассмотрения дела.

Учитывая вышеизложенное, «фискальные судебные доктрины» имеют деформированное выражение и не дают возможности объективно увидеть суть правонарушения в каждом конкретном случае. В связи с этим возникает ситуация, когда поиск истины начинается не на стадии проверки органом ГФС Украины, а только во время судебного разбирательства. Это приводит к тому, что суды подменяют функции органов ГФС Украины.