

Правопорядок, нравственность и налоговые органы

Недавним Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) были серьезно ограничены «конфискационные» возможности налоговых органов в делах о неуплате налогов.

Согласно Гражданскому кодексу, «[с]делка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна»¹. В отличие от большинства других недействительных сделок, например, «мнимых» или «притворных»², последствием такой «антисоциальной» сделки является не двусторонняя реституция (возвращение сторон сделки в исходное состояние), а взыскание в доход государства (по сути, конфискация) всего полученного или причитающегося по сделке либо у обеих ее сторон, либо у одной стороны, в зависимости от того, у кого имелся умысел на совершение «антисоциальной» сделки.³

Кроме того, согласно Закону «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы имеют право предъявлять в суде и арбитражном суде иски «о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам».⁴

В последнее время налоговые органы стали все чаще использовать указанные нормы закона с тем, чтобы не только начислить неплательщику налоги, пени и штрафы, но и фактически оштрафовать его на всю сумму сомнительной в налоговом отношении сделки. Эта практика была, по сути, поддержана Конституционным Судом РФ в 2004 году.⁵ Точнее, Конституционный Суд отказался признать такую практику антиконституционной.

В рассмотренном Конституционным Судом споре налогоплательщик (Уфимский НПЗ) заключил с двумя организациями, зарегистрированными в Байконуре и пользующимися льготами по налогам, договоры аренды на принадлежащие ему сооружения нефтехимического предприятия, расположенные в городе Уфе. Арбитражный суд признал эти сделки, во-первых, мнимыми (фактически НПЗ продолжал на указанных мощностях свою обычную деятельность), а, во-вторых, совершенными с целью неуплаты налогов (нефтепродукты оформлялись на безналоговые байконурские организации). Исходя из этих двух посылок, арбитражный суд решил, что сделки совершались с целями, заведомо противоречащими основам правопорядка и нравственности, с соответствующими «конфискационными» последствиями. Конституционный Суд не усмотрел в этом силлогизме противоречия Конституции РФ и отказался принять к рассмотрению жалобу НПЗ.

Впоследствии подобная юридическая техника нашла свое применение в ряде громких арбитражных дел. В деле фирмы PricewaterhouseCoopers налоговый орган оспорил договор об оказании фирмой аудиторских услуг компании «Юкос» ввиду «антисоциальности» этой сделки.⁶ По мнению налогового органа, целью договора являлось вовсе не проведение аудита, а составление такого аудиторского заключения, которое показало бы «акционерам ОАО «НК «ЮКОС» и другим заинтересованным лицам», что деятельность компании соответствует закону. При этом «обстоятельства оказания услуг» свидетельствуют о том, что сделка была направлена на сокрытие незаконных налоговых схем «Юкоса», а аудиторская фирма «фактически являлась участником указанной схе-

¹ Ст. 169 ГК РФ.

² Ст. 170 ГК РФ.

³ Ст. 169 ГК РФ.

⁴ П. 11 ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 N 943-1 (с изменениями).

⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 08.06.2004 N 226-О.

мы». Суд полностью согласился с налоговым органом, а также определил наличие умысла у участников сделки. В результате с аудиторской фирмы был взыскан гонорар по договору в размере 480 тыс. долларов.

В «деле Башкирского ТЭК»⁷ ООО «Башкирский капитал» пожертвовало принадлежавшие ему акции башкирских нефтеперерабатывающих предприятий, общей стоимостью около 120 млрд. рублей, четырем созданным незадолго до этого благотворительным фондам, которые затем внесли их в уставные капиталы четырех вновь учрежденных инвестиционных компаний. По мнению организаторов схемы, ни одна из указанных операций не подлежала налогообложению по действующему законодательству. После этого участники ООО «Башкирский капитал» приняли решение о его ликвидации. Налоговый орган оспорил сделки как недействительные. По мнению налогового органа, целью всей схемы было уклонение от уплаты налога на прибыль от операций с акциями в размере около 30 млрд. рублей. А именно, налогообложению подлежала передача акций от первоначального владельца благотворительным фондам: по действующему законодательству, любое выбытие акций подлежит учету для целей налогообложения у организации-налогоплательщика как реализация по рыночной цене.⁸ Сочтя сделки «антисоциальными» ввиду умысла на уклонение от налогообложения, налоговый орган потребовал взыскания всех акций в доход Российской Федерации. Суды, вплоть до апелляционной инстанции, полностью удовлетворили требования налогового органа.

Кроме того, по состоянию на апрель 2008 года в Арбитражном суде г. Москвы находится семь дел о взыскании в доход государства акций компании «Русснефть», сделки с которыми, по мнению налоговых органов, также привели к неуплате налогов.⁹

Именно на фоне этой активной деятельности налоговых органов и судов и вышло в свет давно ожидавшееся постановление Пленума ВАС РФ о применении ст. 169 ГК РФ.¹⁰

Как указал ВАС РФ, в качестве сделок, совершенных с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности (ст. 169 ГК РФ), «могут быть квалифицированы сделки, которые не просто не соответствуют требованиям закона или иных правовых актов (статья 168 [ГК РФ]), а нарушают основополагающие начала российского правопорядка, принципы общественной, политической и экономической организации общества, его нравственные устои». К таким сделкам, согласно ВАС РФ, относятся, в частности, незаконные сделки с оружием, наркотиками, расистской литературой, поддельными документами.

Однако если сделка сама по себе образует состав публичного (административного, налогового) правонарушения, то подлежат применению санкции, установленные законодательством в качестве меры ответственности за совершение данного правонарушения, а не последствия, предусмотренные статьей 169 ГК РФ.

Что касается возможностей налоговых органов по предъявлению исков по ст. 169 ГК РФ, ВАС РФ истолковывает соответствующие положения закона ограничительно. Это право «может реализовываться налоговыми органами лишь постольку, поскольку удовлетворение соответствующего

⁶ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20 марта 2007 г. по делу № А40-77631/06-88-185.

⁷ Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.12.2007 № 09АП-11511/2007-ГК; от 10.12.2007 № 09АП-13875/2007-ГК; от 18.03.2008 № 09АП-13309/2007-ГК; от 21.03.2008 № 09АП-11520/2007-ГК.

⁸ П. 2 ст. 280 НК РФ.

⁹ Государство лишится безнравственных доходов // Коммерсантъ. 04.04.2008. № 56.
<http://www.kommersant.ru/doc.aspx?DocsID=876441&NodesID=4>

требования направлено на выполнение задач налоговых органов». В качестве примера приводятся незаконные сделки с алкогольной продукцией и продукцией, опасной для жизни и здоровья граждан.

И, наконец, самое главное.

В то же время требование налогового органа о применении предусмотренных статьей 169 Кодекса последствий недействительности сделки, обосновываемое тем, что данная сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, выходит за рамки полномочий налогового органа, так как взыскание в доход Российской Федерации всего полученного (причитавшегося) по сделке не является мерой, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов.

Для обеспечения поступления в бюджет налогов в полном объеме налоговый орган вправе, руководствуясь статьей 170 ГК РФ, предъявить требование о признании совершенных налогоплательщиком сделок недействительными как сделок, совершенных лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия (мнимых), либо с целью прикрыть другую сделку (притворных), поскольку удовлетворение этого требования может способствовать реализации соответствующей задачи.

Таким образом, ВАС РФ категорически против того, чтобы считать само по себе уклонение от налогов основанием применения ст. 169 ГК РФ. Вместо этого предлагается при необходимости применять двустороннюю реституцию по ст. 170 ГК РФ, а также, разумеется, доначисление налогов и взимание штрафов в обычном порядке, без «конфискационных» мер.

Учитывая, что дела PricewaterhouseCoopers, «Башкирского капитала» и «Русснефти» еще не прошли всех судебных инстанций, Постановление ВАС РФ может оказать решающее влияние на их исход. Весьма важно это постановление и для других налогоплательщиков, поскольку оно снижает риск катастрофических последствий при неуплате относительно небольших сумм налога. Вместе с тем пока нет окончательной ясности, как именно будут применяться судами формулировки рассматриваемого постановления (например, не приравнивается ли выдача заведомо недостоверного аудиторского заключения к торговле поддельными документами).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (495) 790-2660; 624-1300

¹⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22.