

Недобросовестность налогоплательщика – правовое понятие или жупел?

Благодаря «делу «ЮКОСа» понятие «недобросовестный налогоплательщик» приобрело новый грозный смысл и невиданные ранее масштабы. Действительно, как явствует из нашумевшего арбитражного решения¹, принятого по заявлению МНС о взыскании с ОАО «НК «ЮКОС» налогов, пени и штрафов за 2000 г., недобросовестность налогоплательщика влечет такие последствия, как тотальный пересмотр гражданско-правовых последствий сделок (причем даже не самого налогоплательщика, а связанных с ним лиц) и фактическую отмену срока исковой давности. Основанием же для признания налогоплательщика недобросовестным являются, по сути, любые его действия (пусть даже сами по себе не противоречащие закону), направленные на снижение налогов. Тут-то и вспоминается А.Н. Островский: «Как услышу я слово «жупел», так руки-ноги и задрожат».

Попытаемся разобраться, какой же правовой смысл имеет понятие «недобросовестный налогоплательщик». Ни в Налоговом кодексе, ни в других правовых актах оно не определяется; естественно, не предусмотрено и специальных санкций за недобросовестность налогоплательщика. Казалось бы, это означает, что суды вообще не имеют юридической возможности пользоваться этим понятием. Как мы увидим, это не совсем так.

Понятие добросовестности взято не из нормативных актов, а из гражданско-правовой доктрины. Теория понимает добросовестность как такое осуществление субъективных прав лица, при котором не причиняется вред и не создается угроза причинения вреда другим лицам. Связанное понятие, злоупотребление правом, означает использование субъективного права в противоречии с его социальным назначением, а также влекущее нарушение охраняемых законом интересов другого лица. Гражданский кодекс РФ не определяет этих понятий явно, но использует их в ст. 10: во-первых, презюмируется добросовестность участников гражданских правоотношений, во-вторых, запрещается злоупотребление правом. Лицам, злоупотребляющим правом, судом может быть отказано в защите их права.

Как можно заключить из определения, злоупотребление правом – это проявление недобросовестности. Как видим, злоупотребление правом имеет конкретные правовые последствия: отказ в судебной защите права, которым злоупотребляет данное лицо. Однако каковы критерии определения добросовестности или недобросовестности? В определении добросовестности используется понятие вреда. В связи с этим отметим, что по ГК РФ (ст. 1064) основаниями для освобождения от возмещения вреда являются, вообще говоря, невиновность лица, причинившего вред, а также правомерность его действий (если только законом не предусмотрено иное). Ввиду отсутствия законодательного определения невозможно прямое перенесение этих принципов на понятие недобросовестности, но они дают некоторую пищу для размышлений судебным инстанциям, которые, в конечном счете, и решают вопрос о критериях недобросовестности и ее правовых последствиях.

Очевидно, что недобросовестным можно считать только виновное поведение (действие или бездействие), то есть умысел или неосторожность. Действительно, если лицо приняло все разумные (соответствующие условиям оборота) меры для не причинения вреда, это лицо следует признать добросовестным, даже если вред и был причинен. Вопрос с правомерностью сложнее. Понятие злоупотребления правом уже в самом термине предполагает возможность того, что недобросовестные действия лица (ведущие к причинению вреда другому лицу) могут быть сами по себе пра-

вомерными, то есть не нарушающими никакой нормы права. Можно сказать, что возможность злоупотребления правом означает наличие некоторого дефекта в правовой системе, которым недобросовестное лицо пользуется в своих интересах. Норма о лишении таких лиц судебной защиты является своего рода «последним доводом королей»: если у суда нет возможности сослаться на нарушение конкретной правовой нормы, но и поддержать действия недобросовестного лица было бы явной несправедливостью, суду на помощь приходит норма о злоупотреблении правом. Ввиду сказанного очевидно, что этой нормой судам следует пользоваться с крайней осторожностью: расширительное ее толкование опасно для самих основ права.

Все сказанное о недобросовестности в полной мере относится и к недобросовестности налогоплательщика. В этом случае речь идет о причинении вреда (или создании возможности причинения вреда) самому государству, в виде недополученных им налогов. Надо сказать, что суды, вообще говоря, используют понятие недобросовестного налогоплательщика достаточно осторожно. По большей части это происходит в делах об уплате налогов через «проблемные» банки, а также о возмещении НДС при экспорте.

Согласно ст. 45 НК РФ, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика. Иначе говоря, если налогоплательщик передал платежку в банк, но банк не совершил платежа ввиду собственной неплатежеспособности, налог тем не менее считается уплаченным. Эта норма вызвала к жизни многочисленные случаи «лжеуплаты» налога. Суть схемы состоит в том, что при помощи тех или иных операций (приобретение и предъявление к оплате векселя данного банка и т.п.) на счете в банке-банкроте создается положительный остаток, а затем в банк передается платежное поручение на уплату налога. Естественно, платеж фактически не совершается, смысл же всего этого в том, что «неликвидные» средства приобретаются по цене значительно ниже номинала. Отметим, что сами по себе действия налогоплательщика (приобретение векселя и т.п.) при этом вполне правомерны, то есть никакой нормы права не нарушено. Это не что иное, как классический случай злоупотребления правом. Суд имеет вполне законную возможность отказать налогоплательщику в его требованиях (зачета налога). Однако при этом бремя доказывания недобросовестности лежит на налоговом органе (презумпция добросовестности).

Именно так трактует ситуацию судебная практика, включая акты Конституционного Суда РФⁱⁱ и Президиума Высшего арбитражного Суда РФⁱⁱⁱ. Лишение недобросовестного налогоплательщика судебной защиты было выражено надзорной инстанцией в такой формулировке (быть может, юридически и не вполне корректной, но доступной): «Норма п. 2 ст. 45 Кодекса рассчитана на добросовестных налогоплательщиков».

Судами было выработан целый ряд конкретных признаков недобросовестности (один из важнейших – наличие у налогоплательщика сведений о неплатежеспособности банка до начала операций).^{iv} В ряде дел (v, vi, vii, viii) Президиум ВАС сформулировал более общий критерий недобросовестности налогоплательщика применительно к данной ситуации: недобросовестными признаются преднамеренные действия налогоплательщика, направленные на создание остатка средств на счете в неплатежеспособном банке (с целью дальнейшей уплаты налога за счет этих средств). Как видим, доказательство недобросовестности налогоплательщика сводится к доказательству его умысла (точнее было бы – вины) в отношении непоступления налога в бюджет. При этом налоговому органу нет необходимости доказывать неправомерность действий налогоплательщика.

Во многом подобная ситуация сложилась и с возмещением НДС по экспортным операциям. По ст. 165 НК РФ право экспортера на применение ставки 0% обусловлено лишь предоставлением ряда документов (подтверждающих факт экспорта и получения оплаты от иностранного покупателя). При «лжеэкспорте» налогоплательщик создает лишь «документальную иллюзию» экспорта или вывозит дешевый товар под видом дорогого, а «оплата» совершается путем фиктивного или подлинного движения средств между связанными компаниями. Затем крайний «поставщик» в цепочке исчезает, не уплатив НДС, а «экспортер» требует возмещения налога у государства. В данном случае у налогового органа есть и более прямые методы аргументации, чем ссылка на недобросовестность: можно оспорить соответствие документов требованиями закона (ст. 165 НК) или заявить об их фальсификации (ст. 161 АПК РФ), либо оспорить правильность оформления операций с поставщиками (ст. 169 НК РФ). Однако если нет прямых доказательств правонарушения, но обстоятельства указывают на «лжеэкспорт», налоговый орган может сослаться на недобросовестность. Как указал Президиум ВАС^{ix}, если имеются возражения налогового органа о фиктивности осуществленных операций, суд должен по существу решить вопрос об обоснованности возмещения НДС экспортеру (а не основываться лишь на формальном предоставлении налогоплательщиком документов по списку).

Разумеется, и здесь недобросовестность подлежит доказыванию налоговым органом. Судебная практика и в этом случае выработала ряд критериев установления недобросовестности (согласованность действий и одновременность расчетов всех участников цепочки (а также обслуживающего их банка), отсутствие средств на их счетах^x, заведомая убыточность экспортной сделки для налогоплательщика^{xi}, нереальность цены поставленного на экспорт товара^{xii}, нереальность объемов экспорта^{xiii} и др.) Все они, однако, не носят абсолютного характера, а являются, по сути, средствами доказательства вины. Отметим, что сама по себе неуплата налога поставщиком экспортера не является основанием признания экспортера недобросовестным налогоплательщиком.

Встречающиеся в ряде судебных решений сильные выражения типа «отсутствие в действиях налогоплательщика нарушений закона (легальность действий налогоплательщика) не означает одновременно и его добросовестность»^{xiv} выглядят пугающе, но становятся более понятными в контексте нормы о злоупотреблении правом, а также при учете довольно широкой распространенности мошеннических схем «лжеуплаты» налога и «лжеэкспорта».

Наиболее сложный вопрос – возможность применения понятия недобросовестности налогоплательщика в делах о методах налоговой оптимизации. Важное отличие этого случая от двух предыдущих в том, что там речь шла о бесспорных суммах налога, которые заведомо должны были поступить в бюджет, но не поступили - в результате преднамеренных действий налогоплательщика. Здесь же спор ведется о правильности исчисления самой суммы. Ввиду этого важно различать правомерные и неправомерные схемы уменьшения налога. С неправомерными все ясно: если налог исчислен с нарушением закона, он подлежит пересчету в соответствии с требованиями закона, с начислением соответствующих пени и штрафа. (При наличии умысла размер штрафа увеличивается вдвое – ст. 122 НК РФ.) Но что делать с правомерными методами уменьшения налога? С использованием льгот, предоставленных самим же государством? С методами, о которых издаются учебники и читаются курсы по предмету «Налоговое планирование»? Здравый смысл подсказывает, что понятие недобросовестности и злоупотребления правом здесь неприменимо: налоговому органу следует прежде всего доказать, что именно его вариант исчисления налога является единственно правильным по закону, а действия налогоплательщика закон нарушают. Эту точку зрения поддерживает и Конституционный Суд^{xv}: «...Недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо

уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленного налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа.»

Таким образом, чтобы оспорить схему минимизации налогов, налоговому органу следует прежде всего доказать факт правонарушения. Именно ввиду этого ссылка на недобросовестность в такого рода делах практически не встречается: если нарушен закон, уже нет нужды в доводе о злоупотреблении правом. Кроме того, понятие злоупотребления правом хотя и дает возможность отказать налогоплательщику в тех или иных его требованиях (зачет налога, возмещение НДС), но абсолютно бесполезно для определения правильного метода исчисления налога, подлежащего уплате.

Однако упомянутое решение по «делу «ЮКОСА» полностью противоречит вышеприведенным выводам. Рассмотрев применение «ЮКОСом» классической схемы налогового планирования, известной под названием «метод трансфертного ценообразования», с использованием организаций со льготным налогообложением (в Мордовии и др.), зарегистрированных по действовавшему в то время законодательству, суд пришел к выводу, что налогоплательщик является недобросовестным; при этом нарушенной правовой нормы предъявлено, по существу, не было. В качестве подтверждения недобросовестности был приведен лишь факт взаимосвязанности организаций, а также то, что применение льгот не было направлено на укрепление экономики соответствующих территорий.

В результате суд, хотя и не признал недействительными сделки зависимых от «ЮКОСа» организаций, но решительно пересмотрел их гражданско-правовые последствия, сочтя собственником реализованных ими нефти и нефтепродуктов именно ОАО «НК «ЮКОС» и, соответственно, зачислив ему выручку от реализации: «Судом не принимается довод ответчика об отсутствии у налоговых органов права на взыскание с ОАО «НК «ЮКОС» налогов с сумм выручки, полученной иными организациями. Право налоговых органов предъявлять в судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, при установлении недобросовестности налогоплательщика подтверждается определением Конституционного Суда Российской Федерации в определении от 25.07.2001 №138-О». Кроме того, суд фактически отменил срок исковой давности отношении недобросовестного налогоплательщика на следующем основании: «Исходя из этой презумпции [добросовестности налогоплательщика!], нормы налогового законодательства, предоставляющие права либо гарантии добросовестным налогоплательщикам, не могут быть распространены на недобросовестных». Таким образом, согласно данному решению, недобросовестный налогоплательщик лишается вообще любых прав и гарантий, предоставленных нормами налогового законодательства.

Как уже отмечалось, ввиду отсутствия нормативных ограничений пределы применимости ст. 10 ГК РФ определяет, в конечном счете, лишь суд. Однако столь безгранично-расширительное толкование понятия недобросовестности не соответствует ни предшествующей судебной практике, ни упомянутой позиции КС РФ, ни хотя бы здравому смыслу. Остается надежда, что высшие судебные инстанции, как минимум, скорректируют наиболее опасные формулировки данного решения. В противном случае оно может стать прецедентным – с совершенно необозримыми последствиями.

i Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26 мая 2004 г. по делу № А40-17669/04-109-241

-
- ii Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.01 г. N 138-О
 - iii Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 2045/01
 - iv Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2001 г. N 9408/00
 - v Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 10515/01
 - vi Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 января 2002 г. N 2635/01
 - vii Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 9448/01
 - viii Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 декабря 2001 г. N 1322/01
 - ix Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002 N 72/02
 - x Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 декабря 2002 N 4351/02
 - xi Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13 ноября 2003 г. N А12-10698/02-с25
 - xii Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2003 г. N КА-А40/3174-03
 - xiii Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 ноября 2003 N КА-А40/8299-03
 - xiv Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 26 марта 2003 г. N Ф03-А73/03-2/204
 - xv Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П