

«ЮКОС» и другие. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика в арбитражной практике

Введение

Ни в Налоговом кодексе РФ, ни в других нормативных актах не дается явного определения добросовестного (равно как и недобросовестного) налогоплательщика. Тем не менее для судебной практики это понятие играет огромную роль: некоторые нормы налогового права признаются действующими только в отношении добросовестных налогоплательщиков! Прежде всего это относится к делам о проведении налоговых платежей через «проблемные» банки и делам о возмещении НДС; зафиксированы также случаи использования данного понятия при оценке схем налоговой оптимизации (дело «ЮКОС»).

Ввиду сказанного за определением рассматриваемого понятия мы вынуждены обратиться к теории (доктрине), а также к судебным решениям. Теория определяет **добросовестность** как такое осуществление субъективных прав лица, при котором не причиняется вред и не создается угроза причинения вреда другим лицам. Связанное понятие – **злоупотребление правом**, то есть использование субъективного права в противоречии с его социальным назначением, а также влекущее нарушение охраняемых законом интересов другого лица. Еще один связанный термин – **вина**, то есть непринятие всех мер для исполнения своих обязанностей, при разумной степени заботливости и осмотрительности (ср. ст. 401 ГК РФ). По смыслу понятия, недобросовестным можно считать только виновное поведение: если приняты все разумные меры против причинения вреда другому лицу, такое поведение является добросовестным (даже если вред все равно был причинен).

В случае с налогоплательщиком речь идет о причинении вреда государству (в виде неполучения причитающихся государству налогов). Как правило, налоговый орган ссылается на недобросовестность налогоплательщика в случаях, когда поведение последнего само по себе правомерно (или нет достаточных доказательств его неправомочности), но при этом ведет к неполучению определенных сумм налога государством. Такое поведение в ряде случаев может квалифицироваться как злоупотребление правом, что лишает налогоплательщика судебной защиты (ст. 10 ГК РФ). Отметим, что Гражданский кодекс устанавливает презумпцию добросовестности участников гражданских правоотношений (п. 3 ст. 10 ГК РФ), так что **бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе.**

Таким образом, для подтверждения факта **недобросовестности** налогоплательщика налоговому органу необходимо доказать не только **причинно-следственную связь** между поведением (действием или бездействием) налогоплательщика и неполучением налога, но и **вину** налогоплательщика (умысел или неосторожность), что на практике может представлять значительные затруднения. Кроме того, необходимо разграничивать злоупотребление правом со стороны налогоплательщика и использование им правомерных методов налоговой оптимизации. В последнем случае, несмотря на уменьшение выплачиваемых сумм налога, понятие недобросовестности неприменимо, а ответственности налогоплательщика не возникает.

Налоговые платежи через «проблемные» банки

Как известно, ст. 45 НК РФ гласит, что **обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика**. Таким образом, если налогоплательщик передал платежное поручение в банк, но банк его не выполнил в силу своей собственной неплатежеспособности, налог все равно считается уплаченным.

Данным положением законодатель предусмотрел защиту интересов добросовестного налогоплательщика на случай неперечисления налога в бюджет по независящим от налогоплательщика обстоятельствам. Однако в результате получила распространение схема следующая «лжеуплаты» налогов. Налогоплательщик открывает счет в неплатежеспособном банке (вариант – имеет ранее открытый там счет). Затем теми или иными способами создается денежный остаток на этом счете. Как правило, речь идет о приобретении (со значительным дисконтом) векселя того же банка с последующим зачислением на счет средств от погашения векселя, либо о (фиктивных) коммерческих операциях с клиентами того же банка, имеющими средства на своих счетах, с переводом денег на счет налогоплательщика в пределах банка. Смысл этих действий состоит в том, что такие денежные средства достаются налогоплательщику по цене значительно ниже номинала. Созданный остаток, однако, носит фиктивный характер, в том смысле, что перевести деньги за пределы банка невозможно. Затем в банк предъявляется поручение на уплату налога, после чего налогоплательщик требует от налогового органа признать налог уплаченным (или даже возратить излишне уплаченные суммы). Проблема состоит в том, что каждое отдельное действие налогоплательщика (открытие счета, приобретение векселя и т.п.) является вполне правомерным, а условия ст. 45 НК РФ – выполненными, поэтому неочевидны причины, по которым налогоплательщику можно отказать в его требовании.

Хотя НК РФ хранит молчание на этот счет, судебная практика определила, что **норма ст. 45 НК РФ** (и ранее действовавших актов на ту же тему) **распространяется только на добросовестного налогоплательщика**; при этом **бремя доказывания недобросовестности возлагается на налоговый орган**. Это корреспондирует с положением (ст. 10 ГК РФ) о лишении судебной защиты лиц, злоупотребляющих правом. Данное положение было установлено серией актов высших судебных инстанций, включая Конституционный Суд РФ и Президиум ВАС РФ.

Так, в определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О указывается¹: «Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились». (Отметим, что речь идет правовой ситуации, существовавшей до вступления в силу нормы ст. 45 НК РФ, но указания относительно недобросовестности, очевидно, сохраняют свое значение).

В одном из дел, рассмотренных Президиумом ВАС², налогоплательщик, имевший в банке счет с нулевым остатком, приобрел вексель этого банка, в тот же день предъявил его к погашению и сдал в банк платежные поручения на уплату налогов. Платежные поручения банком не были исполнены ввиду отсутствия необходимых средств на его корреспондентском счете. Налоговый орган отказался уменьшить задолженность налогоплательщика перед бюджетом на данную сумму, и налогоплательщик обратился в суд с иском. Суд первой инстанции решил дело в пользу налого-

плательщика, затем апелляционная инстанция отменила это решение, но кассационная инстанция вновь пересмотрела дело в пользу налогоплательщика. Надзорная инстанция, рассмотрев соответствующий протест, отменила все указанные акты и направило дело на новое рассмотрение.

Мотивировка Президиума ВАС: «Норма пункта 2 статьи 45 Кодекса рассчитана на добросовестных налогоплательщиков». По мнению надзорной инстанции, судом не исследовались основания поступления векселя к истцу от компании, хотя это обстоятельство имеет значение для оценки добросовестности действий истца. Кроме того, было указано на недостаточную оценку следующих обстоятельств: в течение двух месяцев до платежа операции по счету не производились; остатка на счете не было; средства от погашения векселя на счет фактически не поступали; остаток денежных средств на корсчете банка составлял 3300 руб. (при сумме налогового платежа более 1 млрд. руб.).

В другом очень похожем деле³ Президиум ВАС вновь указывает: «Исследуя и оценивая обстоятельства дела, суду необходимо исходить из того, что упомянутое положение статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации действует в отношении добросовестного налогоплательщика». По мнению надзорной инстанции, нижестоящие суды не дали оценки следующим обстоятельствам: **время открытия счета и покупки векселя (за несколько дней до платежа); частичная (50%) оплата векселя со счета в том же банке; характер движения средств на счете в связи с приобретением векселя и его погашением** (видимо, имеется в виду, что оплата части цены векселя была фиктивной). Это дело также было направлено на новое рассмотрение.

Аналогичные выводы содержатся и в ряде других актов Президиума ВАС. **В разных ситуациях обстоятельствами, существенными для доказательства недобросовестности, назывались: отсутствие у налогоплательщика налоговой обязанности на момент перечисления сумм⁴; осуществление расчетов с бюджетом через новый счет в проблемном банке при наличии нескольких других расчетных счетов⁵ и др. Один из важнейших признаков недобросовестности - наличие у налогоплательщика до начала операции информации о том, что банк неплатежеспособен⁶.**

Следует иметь в виду, что **ни один из вышеупомянутых признаков недобросовестности не является окончательным или решающим**: суды, согласно Президиуму ВАС, должны оценивать все эти обстоятельства в совокупности. Это находит выражение в видимой противоречивости практики ФАС округов: в похожих ситуациях суды могут выносить противоположные решения в зависимости от различных деталей дела, а порой даже от состава суда.

В частности, отсутствие средств на корсчете банка само по себе вовсе не означает недобросовестности всех его клиентов, пытающихся совершить налоговые платежи. Так, в одном из дел⁷, рассмотренных ФАС Московского округа, кассационная инстанция указывает, что отсутствие на корреспондентском счете банка достаточных средств для исполнения платежных поручений истца, а также наличие у истца счетов в других банках, не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. В другом деле⁸, рассмотренном ФАС Центрального округа, кассационная инстанция пришла к выводу, что проведение одной операции через банк, а также наличие других счетов, не может являться достаточным основанием для признания налогоплательщика недобросовестным. В данном случае налогоплательщик для погашения налоговой недоимки продал принадлежавший ему объект незавершенного строительства, причем оплата частично была произведена векселем. Вексель был продан другому лицу (предположительно клиенту того же проблемного банка), и деньги были зачислены на счет налогоплательщика, после чего списаны с него во исполнение платежного поручения об уплате недоимки (но на счет налогового органа не поступили). На мо-

мент операции банк не был формально признан неплатежеспособным. На счетах налогоплательщика в других банках достаточных средств для уплаты недоимки не было. Учитывая указанные обстоятельства, все три инстанции решили дело в пользу налогоплательщика. По заключению кассационной инстанции, все его действия совершались именно с целью исполнения налоговых обязательств перед бюджетом.

В ряде актов (⁹, ¹⁰, ¹¹, ¹²) Президиум ВАС дает более общее определение недобросовестности применительно к рассматриваемой ситуации: **недобросовестными признаются преднамеренные действия налогоплательщика по созданию остатка средств на расчетном счете в неплатежеспособном банке.** Таким образом, **смысл упоминавшихся признаков недобросовестности состоит именно в доказательстве преднамеренности** (а точнее - виновности) **действий налогоплательщика.** В конечном счете этот вопрос решается не на основании каких-либо формальных критериев, а по усмотрению суда – разумеется, на основании оценки всех обстоятельств дела.

В последнее время дела о налоговых платежах через «проблемные» банки встречались в судебной практике нечасто, но, возможно, ввиду последних событий в банковском секторе эта тема вновь обретет актуальность.

Возмещение НДС при экспорте

Если в случае «лжеплаты» налога ссылка на недобросовестность является, по сути, единственным вариантом обоснования позиции налогового органа, то в случае «лжеэкспорта» она – лишь одна из возможных линий аргументации.

Как известно, действующее законодательство предусматривает применение ставки НДС 0% при реализации товаров в таможенном режиме экспорта (п. 1 ст. 164 НК РФ). Из этого следует, что экспортер имеет право на возмещение НДС, уплаченного им своим поставщикам. **Применение ставки 0% закон обуславливает предоставлением экспортером ряда документов** (ст. 165 НК РФ). Смысл этих документов состоит в подтверждении факта экспорта и получения экспортной выручки. В случае возникновения спора (а споры о возмещении НДС при экспорте носят буквально массовый характер) суд, естественно, прежде всего опирается именно на факт предоставления налогоплательщиком предусмотренных законов документов. Если документы в порядке, дело, как правило, легко решается в пользу налогоплательщика.

Однако простота процедуры возмещения налога привела к довольно широкому распространению мошеннической схемы «лжеэкспорта», при которой участники схемы стремятся создать иллюзию экспорта и получения выручки от зарубежного покупателя с целью незаконного получения средств из бюджета. Такая иллюзия может создаваться за счет предоставления фальсифицированных документов, а также вывоза малоценного товара под видом дорогого, фиктивных расчетов за экспортированный товар и т.д. Денежные средства (реальные или фиктивные) поступают от иностранного «покупателя» «экспортеру», от него – его «поставщику» и далее по цепочке; при этом все участники цепочки на самом деле связаны между собой. Затем «экспортер» получает возмещение НДС из бюджета, а последний поставщик в цепочке исчезает, не уплатив налог в бюджет.

Наиболее прямой путь противостояния данной схеме – предоставление доказательств того, что документы, подтверждающие факт экспорта и оплаты, не соответствуют требованиям закона (ст. 165 НК РФ) либо фальсифицированы (ст. 161 АПК РФ). Естественно, в этом случае налогопла-

тельщик не имеет права на применение ставки 0%. Кроме того, налоговый орган может сослаться на нарушения при приобретении товара (неправильное оформление счетов-фактур и т.п.). В этом случае ставка 0% применима, но возмещения «входящего» налога все равно не происходит (п. 2 ст. 169 НК)¹³.

Однако в ряде случаев налоговому органу не удастся доказать дефектность представленных налогоплательщиком документов, хотя при этом другие факты указывают на «лжеэкспорт». Казалось бы, закон обязывает удовлетворить требования налогоплательщика, поскольку возмещение обусловлено лишь предоставлением документов по определенному списку. Однако, как указал Президиум ВАС¹⁴, если имеются возражения налогового органа о фиктивности осуществленных операций, суд должен по существу решить вопрос об обоснованности возмещения НДС экспортеру. В частности, в рассмотренном надзорной инстанцией деле подлежали установлению наличие самого факта экспорта и поступления выручки от реализации товаров иностранному лицу (от чего суд кассационной инстанции необоснованно уклонился), а также сам факт наличия покупателя и его статус как иностранного лица.

При подобных обстоятельствах налоговый орган (и суд) имеет возможность аргументировать отказ в возмещении НДС недобросовестностью налогоплательщика и злоупотреблением правом со стороны налогоплательщика (ст. 10 ГК РФ). Очевидно, что и в этом случае в полной мере применима логика, используемая в случае «лжеуплаты» налога. **Для подтверждения факта недобросовестности доказыванию со стороны налогового органа подлежит виновность налогоплательщика (как правило, в форме умысла).** Поскольку прямые доказательства вины налогоплательщика (сговора с поставщиком и т.п.) обычно отсутствуют, суду приходится опираться на доказательства косвенные. **Ими могут служить такие обстоятельства, как фиктивность иностранного покупателя¹⁵, применение неденежных форм расчетов, фактическое поступление «экспортной выручки» от резидента РФ¹⁶, согласованность действий и одновременность расчетов всех участников цепочки (а также обслуживающего их банка), отсутствие средств на их счетах¹⁷, заведомая убыточность экспортной сделки для налогоплательщика¹⁸, нереальность цены поставленного на экспорт товара¹⁹, нереальность объемов экспорта²⁰ и др.** Однако, как и в предыдущем случае, **ни один из этих признаков не является формально решающим;** для решения вопроса о добросовестности или недобросовестности налогоплательщика все обстоятельства дела оцениваются судом в совокупности.

Отметим, что неуплата налога поставщиками экспортера не является основанием для отказа в возмещении НДС добросовестному налогоплательщику²¹. Так, в одном из дел²², рассмотренных ФАС Волго-Вятского округа, налогоплательщик обратился с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части отказа в возмещении НДС по экспортным поставкам. Отказ мотивировался тем, что два поставщика экспортера по юридическим адресам не обнаружены, и их должностные лица находятся в розыске, а третий вообще не зарегистрирован как юридическое лицо и налогоплательщик. Суды первой и апелляционной инстанции удовлетворили (в основном) требования налогоплательщика, и кассационная инстанция оставила эти акты без изменения. Согласно указанию ФАС, действующим законодательством право экспортера на возмещение уплаченного поставщикам налога на добавленную стоимость не поставлено в зависимость от внесения контрагентами в бюджет полученных сумм налога. Недобросовестность же налогоплательщика не была доказана налоговым органом. Не было документально подтверждено, что поставщики не являются реально существующими. В частности, письмо налогового органа о том, что поставщик (АОЗТ «Волга», ИНН 6357404250) на налоговом учете не состоит, было оставлено су-

дом без внимания из-за ошибки в ИНН: согласно материалам дела, поставщиком являлось АОЗТ «Волга», ИНН 6257404250.

Более подробно вопросы возмещения НДС при экспорте рассмотрены в следующей статье ⁽²³⁾.

Схемы налоговой оптимизации

Под схемами налоговой оптимизации мы будем понимать целенаправленное структурирование налогоплательщиками своих операций с целью снижения налоговых выплат (либо их отсрочки). При этом важно различать случаи, когда такие действия налогоплательщика правомерны и когда они неправомерны.

Радикальное отличие данной ситуации от двух предыдущих («лжеуплата» налога, «лжеэкспорт») состоит в том, что там речь шла о некоторых бесспорных суммах налога, заведомо подлежавших перечислению в бюджет, но не попавших туда в результате преднамеренных действий налогоплательщика; в данном же случае спорной является сама сумма налога (либо срок его уплаты).

Руководящее указание для решения такого рода споров содержится в Постановлении²⁴ Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П: «В случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных 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». (Отметим, что в данном акте Конституционный Суд рассмотрел вопрос о конституционности положения ст. 199 Уголовного кодекса РФ об уклонении от налогов, однако очевидно, что та же логика применима и в отношении гражданских исков о неуплате налогов по ст. 122 НК РФ.)

Таким образом, **само по себе то, что себе действия налогоплательщика направлены на неуплату или снижение налогов, не составляет правонарушения.** В отличие от случаев «лжеуплаты» налога и «лжеэкспорта», в споре относительно схемы налоговой оптимизации **доказыванию со стороны налогового органа прежде всего подлежит** не преднамеренность действий налогоплательщика, и так зачастую лежащая на поверхности, а именно их **неправомерность**. (Только если неправомерность доказана, то отсутствие или наличие умысла играет роль при определении размера штрафа за неуплату налога: 20% или 40% неуплаченной суммы, соответственно (ст. 122 НК РФ).)

Собственно, именно поэтому ссылка на недобросовестность налогоплательщика в делах такого рода практически не встречается. В самом деле, если схема оптимизации является правомерной, то никакой речи о недобросовестности идти не может. Если же она неправомерна, у налогового органа есть гораздо более сильный аргумент, чем простая ссылка на недобросовестность: нарушение налогоплательщиком некоторой вполне определенной правовой нормы. Как правило, речь идет о нарушении тех или иных правил налогового учета или неправильном исчислении налога. Таким нарушением может быть невключение в налоговую базу сумм, которые по закону должны

быть туда включены, либо, наоборот, неправомерное включение каких-либо выплат в расходы для целей налогообложения и т.п. Отметим также, что возможная ссылка на недобросовестность, хотя и позволяет отвергнуть на основании положения о злоупотреблении правом те или иные требования налогоплательщика (зачет налога, возмещение НДС), но сама по себе не дает никаких позитивных указаний на то, как именно следует исчислять налог в отношении спорных операций налогоплательщика.

Рассмотрим характерный пример. В одном из дел²⁵, рассмотренных Президиумом ВАС, рассматривался иск налогового органа о признании недействительным соглашения об отступном между налогоплательщиком (тракторным заводом) и банком.

Банк предоставил заводу кредит; при этом завод имел недоимки по ряду налогов. По действовавшим в то время (1996 г.) нормативным актам (Указы Президента РФ от 18.08.96 №1212 и от 21.03.95 №291) выручка предприятия-недоимщика, а также средства для возврат кредита, равно как и любые иные поступления денежных средств, должны были перечисляться на расчетный счет недоимщика; расчеты же по банковским кредитам должны были производиться только путем перечисления средств с расчетных (текущих) счетов. Завод поставил некому покупателю свою продукцию (тракторы), причем покупатель произвел оплату не денежными средствами, а векселями филиала банка, предоставившего заводу кредит. Если бы завод предъявил полученные векселя к оплате, деньги были бы зачислены на его расчетный счет; лишь после уплаты недоимки по налогу завод смог бы из оставшихся средств (при наличии таковых) рассчитаться с банком по кредиту. Однако вместо этого завод заключил с банком соглашение об отступном (ст. 409 ГК РФ), то есть о прекращении обязательства по возврату задолженности путем передачи банку (посредством индоссамент) упомянутых векселей. Таким образом, в результате использования вексельной схемы кредит был фактически погашен, но налог в бюджет не поступил (точнее, его уплата было задержана до поступления на расчетный счет налогоплательщика денежных средств).

Налоговый орган счел действия завода и банка неправомерными и обратился в суд с иском о признании соглашения об отступном недействительным. Несмотря на формальное сходство ситуации с той, что рассматривалась для случая «лжеуплаты» налога, налоговый орган не стал ссылаться на недобросовестность налогоплательщика, справедливо полагая своей задачей доказательство именно неправомерности его действий. Однако ввиду отсутствия в законодательстве положений, прямо запрещающих подобного рода соглашения об отступном, налоговый орган был вынужден сослаться на такие общие нормы как ст. 57 Конституции РФ (обязанность платить законно установленные налоги и сборы) и ст. 169 ГК РФ (нарушение основ правопорядка и нравственности). Поскольку последствием недействительности сделки на основании ст. 169 ГК РФ является, при наличии умысла, не двусторонняя реституция, а взыскание полученного по сделке в доход государства, то иск содержал также требование о взыскании с банка суммы сделки в доход РФ.

Суд первой инстанции в иске отказал, но кассационная инстанция это решение отменила и удовлетворила исковые требования. Однако, по оценке надзорной инстанции, выводы кассационной инстанции о наличии в спорном соглашении признаков сделки, совершенной с целью, противной основам правопорядка и нравственности, не имели достаточных оснований. Упомянутые выше указы лишь устанавливали особый порядок перечисления денежных средств для отношений с участием недоимщика. Однако в оспариваемой сделке векселя к оплате не предъявлялись, денежные средства налогоплательщику не перечислялись и не выплачивались, не получал их и банк; денежные средства вообще не были предметом этой сделки. Сам вексель является денежным обязательством, тем не менее он не может отождествляться с денежными средствами. [Таким

образом, правонарушение в данном случае не имело места.] В результате Президиум ВАС, рассмотрев соответствующий протест, отменил постановление кассационной инстанции и оставил в силе решение суда первой инстанции.

Итак, **для обоснования своих претензий к налогоплательщику относительно применяемой им схемы налоговой оптимизации налоговый орган должен предъявить некоторую определенную норму права, которая была нарушена налогоплательщиком, и доказать ее нарушение.** Поэтому нашумевшее решение²⁶ Арбитражного суда г. Москвы по заявлению МНС РФ о взыскании с ОАО «НК «ЮКОС» налогов, пени и штрафа, принятое на основании вывода о недобросовестности налогоплательщика, вызывает больше вопросов, чем дает ответов. Суть данного судебного решения состоит в (отрицательной) оценке судом схемы налоговой оптимизации, применявшейся НК «ЮКОС».

Речь идет о классической схеме оптимизации, известной под названием «метод трансфертного ценообразования». Суть метода состоит в том, что за счет совершения сделок между зависимыми предприятиями и варьирования договорными ценами в этих сделках прибыль группы предприятий перераспределяется в пользу наименее налогооблагаемых элементов группы. Таким образом, общая налоговая нагрузка снижается, что и является целью схемы. Как и в большинстве развитых стран, российское право не предусматривает прямых запретов на сделки трансфертного ценообразования, но содержит нормы, направленные на ограничение налоговой эффективности данного метода. А именно, при отклонении цены сделки от рыночной более чем на 20% налоговый орган может (при выполнении ряда условий) доначислить налогоплательщику налог и пени, исходя из рыночных цен (ст. 40 НК РФ).

Отметим два важных обстоятельства. Во-первых, независимо от цены, указанная норма не делает сделку недействительной в гражданско-правовом смысле: могут быть пересмотрены лишь ее налоговые последствия. Во-вторых, если отклонение цены от рыночной не превышает 20%, то и налоговых последствий в виде доначисления налога тоже не возникает.

Кроме того, к «антитрансфертным» мерам можно отнести некоторые положения таможенного права РФ относительно определения таможенной стоимости товара, отличной от его контрактной стоимости (ст. 323 Таможенного кодекса РФ, ст. 18 Закона «О таможенном тарифе»). Отметим также, что правовые системы ряда стран (например, США²⁷) позволяют налоговому органу, если налогоплательщики являются зависимыми, перераспределить между ними их доход для целей налогообложения, коль скоро это необходимо для предотвращения уклонения от налога. Однако российское право до настоящего времени такой нормы не знало.

Детали использовавшейся схемы таковы. «ЮКОС» в 2000 г. использовал для снижения налогов большое число (более 20) российских организаций, зарегистрированных на территориях с льготным режимом налогообложения (так называемые «внутренние офшоры»), существовавших по действовавшему в то время (до вступления в силу соответствующих положений НК РФ) законодательству. Данные организации приобретали у других предприятий группы сырую нефть, а затем перепродавали ее по более высокой цене (сразу или после переработки). Эти операции осуществлялись как напрямую, так и через ОАО «НК «ЮКОС», действовавшего в качестве агента или комиссионера. Таким образом, часть прибыли группы сосредотачивалась у организаций, облагаемых налогом по льготной ставке, тем самым общие налоговые выплаты группы снижались.

Налоговый орган считал применяемую схему незаконной, а действия ОАО «НК «ЮКОС» - уклонением от налогов. Аргументация МНС сводилась к следующему: 1) организации, зарегистрированные

на территориях с льготным режимом налогообложения, применяли льготы незаконно; 2) фактическим собственником нефти и нефтепродуктов являлось ОАО «НК «ЮКОС», ввиду чего именно у него возникла обязанность по уплате налога с сумм выручки, полученной от их реализации (зависимыми организациями). Отметим, что налоговый орган не ссылается на ст. 40 НК РФ (очевидно, ввиду невыполнения условий ее применимости).

Суд поддержал позицию налогового органа, определив, что, ввиду непосредственного участия ОАО «НК «ЮКОС» во всех операциях и зависимости от него участников операций, собственником нефти и нефтепродуктов являлось именно ОАО «НК «ЮКОС». Обращает на себя внимание то обстоятельство, что, с одной стороны, сделки между зависимыми организациями не были признаны недействительными (налоговые последствия такого признания были бы далеко не очевидны), но, с другой стороны, гражданско-правовые последствия этих сделок были радикально пересмотрены судом. Именно вследствие этого пересмотра и было признано правомерным доначисление налога ОАО «НК «ЮКОС».

Каковы же основания этого пересмотра? По мнению суда, таким основанием (помимо факта непосредственного участия в операциях) является недобросовестность налогоплательщика: «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». (Это определение, цитируемое выше, касается уплаты налогов через «проблемные банки».) Основным аргументом в пользу недобросовестности была признана **зависимость организаций**.

Что касается использования льгот зависимыми от ОАО «НК «ЮКОС» организациями, то оно, по мнению суда, было неправомерным. Основание то же: налогоплательщики пользовались своим правом недобросовестно. Основной аргумент в пользу недобросовестности - применение льгот не было направлено на укрепление экономики соответствующих территорий. При этом претензии были обращены налоговым органом не к самим этим организациям, а также к ОАО «НК «ЮКОС».

Наконец, по мнению суда, недобросовестность налогоплательщика является основанием для привлечения его к ответственности после истечения срока давности, установленного ст. 113 НК РФ (три года). Согласно судебному решению, «исходя из этой презумпции [добросовестности налогоплательщика], нормы налогового законодательства, предоставляющие права либо гарантии добросовестным налогоплательщикам, не могут быть распространены на недобросовестных». Поэтому, а также в связи с «фактами затягивания и создания препятствий», суд счел, что срок давности привлечения к налоговой ответственности не был пропущен. Отметим, что из данной формулировки следует, что недобросовестный налогоплательщик лишается вообще любых прав и гарантий, предоставленных нормами налогового законодательства.

В результате суд удовлетворил большинство требований МНС - за исключением тех, что относились к сделкам с одной из организаций, зависимость которой от ОАО «НК «ЮКОС» не была доказана. Это решение затем было в основном подтверждено в апелляционной инстанции.

Таким образом, в данном деле фактически не было предъявлено правовой нормы, нарушенной налогоплательщиком. Ключевым аргументом стала его недобросовестность. Согласно решению суда, она влечет чрезвычайно далеко идущие последствия, включая пересмотр гражданско-правовых последствий сделок и даже фактическую отмену срока исковой давности. Однако **при-**

ходится констатировать, что правовые основания как самого признания налогоплательщика недобросовестным, так и сделанных из факта недобросовестности выводов, не ясны в должной степени из рассматриваемого судебного решения. Остается также неясной и степень соответствия данного решения указаниям, содержащимся в цитированном выше определении КС РФ от 27.05.03 № 9-П. Остается надеяться, что решение кассационной (а, возможно, и надзорной) инстанции внесет некоторую ясность в этот актуальнейший вопрос. Актуальность же его следует из широчайшего распространения данной схемы в период существования «внутренних офшоров» (в такого рода использовании, собственно, и заключался смысл их существования), вкупе с выводом суда о фактической отмене срока давности.

Выводы

Итак, ссылка на недобросовестность налогоплательщика, как правило, применяется налоговым органом в тех случаях, когда нет возможности напрямую доказать нарушение налогоплательщиком определенной правовой нормы. Недобросовестность налогоплательщика является, по существу, единственным возможным доводом налогового органа в делах о «лжеуплате» налога через неплатежеспособные банки. В делах о «лжеэкспорте» она представляет собой лишь одну из возможных линий аргументации налогового органа. В делах об оценке схем налоговой оптимизации этот довод практически не встречается – но с впечатляющими исключениями.

Бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе. Судебная практика сформировала ряд критериев для определения недобросовестности налогоплательщика в конкретных ситуациях. Однако ни один из этих критериев не является формально решающим: суды оценивают все обстоятельства дела в совокупности. Смысл таких критериев состоит в доказательстве вины налогоплательщика (как правило, речь идет о преднамеренности его действий) в причинении вреда государству. Если недобросовестность доказана, требования налогоплательщика отвергаются судом на основании положения о злоупотреблении правом.

Однако при оспаривании методов налоговой оптимизации доказыванию со стороны налогового органа подлежит прежде всего не вина, а неправомерность поведения налогоплательщика. Если нет нарушенной правовой нормы, нет и ответственности налогоплательщика, даже если налог не был уплачен. Возможность ссылки на недобросовестность в таких делах вызывает серьезные сомнения.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

1 Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.01 г. N 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»

2 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 2045/01

3 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 октября 2002 г. N 4621/01

-
- 4 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 декабря 2002 г. N 11259/02
 - 5 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002 г. N 7374/01
 - 6 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2001 г. N 9408/00
 - 7 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25 февраля 2004 г. N КА-А40/1098-04
 - 8 Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 10 октября 2003 г. N А54-108/03-С18
 - 9 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 10515/01
 - 10 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 января 2002 г. N 2635/01
 - 11 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 9448/01
 - 12 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 декабря 2001 г. N 1322/01
 - 13 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.12.03 по делу N КА-А40/9293-03
 - 14 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002 N 72/02
 - 15 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 мая 2003 по делу N КА-А40/2674-03
 - 16 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 декабря 2003 по делу N А56-9088/03
 - 17 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 декабря 2002 N 4351/02
 - 18 Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13 ноября 2003 г. N А12-10698/02-с25
 - 19 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2003 г. N КА-А40/3174-03
 - 20 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 ноября 2003 по делу N КА-А40/8299-03
 - 21 Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О
 - 22 Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25 февраля 2004 г. N А31-2555/1
 - 23 Будылин С.Л. Возмещение НДС при экспорте: за и против. Налоговые споры: теория и практика, [готовится к публикации]

24 Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова»

25 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 октября 1997 г. N 3724/97

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

27 U.S. Code, Title 26: Internal Revenue Code, Sec. 482