

# Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика

**Сергей Львович БУДЫЛИН,**

консультант компании «Roche & Duffay» (г. Москва)

**Ни в Налоговом кодексе РФ, ни в других нормативных актах не дается легального определения добросовестного (равно как и недобросовестного) налогоплательщика. Тем не менее для судебной практики указанное понятие играет ключевую роль: некоторые нормы налогового права признаются действующими только в отношении добросовестных налогоплательщиков! Прежде всего это касается проведения налоговых платежей через проблемные банки и возмещения НДС; зафиксированы также случаи использования данного понятия при оценке схем налоговой оптимизации (например, дело ЮКОСа).**

В свете сказанного за определением рассматриваемого понятия мы вынуждены обратиться к теории (доктрине) и судебным решениям. В теории **добросовестность** понимается как такое осуществление субъективных прав лица, при котором не причиняется вред и не создается угроза причинения вреда другим лицам. Близкое по смыслу понятие — **злоупотребление правом**, т. е. использование субъективного права в противоречии с его социальным назначением, а также влекущее нарушение охраняемых законом интересов другого лица.

Еще один взаимосвязанный термин — **вина**, т. е. непринятие всех мер для исполнения своих обязанностей при разумной степени заботливости и осмотрительности (см. ст. 401 ГК РФ). Таким образом, 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).

Применительно к налогопла-

тельщику 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 неправомерности), но ведет к неполучению государством определенных сумм налога. Подобное поведение подчас может квалифицироваться как злоупотребление правом, что лишает налогоплательщика судебной защиты (ст. 10 ГК РФ).

Гражданский кодекс РФ устанавливает презумпцию добросовестности участников гражданских правоотношений (п. 3 ст. 10), поэтому **бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе.**

Для подтверждения факта **недобросовестности** налогоплательщика налоговому органу необходимо доказать не только **причинно-следственную связь** между поведением (действием или бездействием) налогопла-

тельщика 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 и ответственность налогоплательщика не наступает.

## Налоговые платежи через проблемные банки

Как гласит 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. Получается, **если налогоплательщик передал платежное поручение в банк, но тот его не выполнил в силу своей собственной неплатежеспособности, налог все равно считается уплаченным.**

Данная норма направлена на защиту интересов добросовестного налогоплательщика в случае неперечисления налога в бюджет по независящим от налогоплательщика обстоятельствам. Однако в результате получила широкое распространение следующая схема лжеуплаты налогов. Налогоплательщик открывает счет в неплатежеспособном банке (вариант — имеет ранее открытый там счет). Затем различными 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 указанных действий в том, что такие денежные средства достаются налогоплательщику по цене значительно ниже номинала. Но созданный остаток носит фиктивный характер, т. е. 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 вернуть излишне уплаченные суммы).

Проблема заключается в том, что каждое отдельное действие налогоплательщика (открытие счета, приобретение векселя и т. п.) вполне правомерно, а условия ст. 45 НК РФ выполнены, поэтому не очевидны причины, по которым налогоплательщику можно отказать в его требовании.

Хотя НК РФ хранит молчание на сей счет, судебная практика определила, что **норма ст. 45 НК РФ** (и ранее действовавших актов на ту же тему) **распространяется только на добросовестного налогоплательщика; 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 25.07.2001 № 138-О говорится: «Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными

вытекает, что на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда РФ, 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». Речь идет о правовой ситуации, существовавшей до вступления в силу нормы ст. 45 НК РФ, но указания относительно недобросовестности сохраняют свое значение.

В одном из дел, рассмотренных Президиумом ВАС РФ<sup>1</sup>, 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 налогоплательщика, затем апелляционная инстанция отменила это решение, но кассация вновь пересмотрела дело в пользу налогоплательщика. Надзорная инстанция, рассмотрев протест, отменила все указанные акты и направила дело на новое рассмотрение.

Мотивировка Президиума ВАС РФ: «Норма п. 2 ст. 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 ряда 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 3 300 руб. (при сумме налогового платежа более 1 млрд. руб.).

В другом похожем деле<sup>2</sup> Президиум ВАС РФ вновь указывает: «Исследуя и оценивая обстоятельства дела, суду необходимо исходить из того, что упомянутое положение ст. 45 Налогового кодекса РФ 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 направлено на новое рассмотрение.

Аналогичные выводы содержатся и в ряде других актов Президиума ВАС РФ. **В разных ситуациях обстоятельствами, существенными для доказательства недобросовестности, назывались: отсутствие у налогоплательщика налоговой обязанности на момент перечисления сумм<sup>3</sup>; осуществление расчетов с бюджетом через новый счет в проблемном банке при наличии нескольких других расчетных счетов<sup>4</sup> и др. Один из важнейших признаков недобросовестности — наличие у налогоплательщика до начала операции информации о неплатежеспособности банка<sup>5</sup>.**

<sup>1</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 22.10.2002 № 2045/01.

<sup>2</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 29.10.2002 № 4621/01.

<sup>3</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 17.12.2002 № 11259/02.

<sup>4</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18.06.2002 № 7374/01.

<sup>5</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2001 № 9408/00.

Следует иметь в виду, что **ни один из вышеупомянутых признаков недобросовестности не является окончательным или решающим**: суды согласно разъяснениям Президиума ВАС РФ должны оценивать все обстоятельства в совокупности. Это находит отражение в видимой противоречивости практики судов кассационной инстанции: в похожих ситуациях суды могут выносить противоположные решения в зависимости от конкретных 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 дел<sup>6</sup>, 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 деле<sup>7</sup> ФАС Центрального округа пришел к выводу, что проведение одной операции через банк, а также наличие других счетов не может служить достаточным основанием для признания налогоплательщика недобросовестным.

В данном случае налогоплательщик для погашения налоговой недоимки продал принадлежавший ему объект незавершенного строительства, причем оплата частично произведена векселем. Вексель был продан другому лицу (предположительно клиенту того же банка), и деньги зачислены на счет налогоплательщика, после чего списаны со счета во исполнение платежного поручения об уплате недоимки (но на счет

налогового органа не поступили). На момент 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<sup>8</sup> Президиум ВАС РФ 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 упомянутых признаков недобросовестности состоит именно в доказательстве преднамеренности (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.

### **Возмещение НДС при экспорте**

Если в случае лжеуплаты налога ссылка на недобросовестность является, по сути, единственным вариантом обоснования позиции налогового органа, то при лжеэкспорте это лишь один из возможных аргументов.

Как известно, действующее законодательство предусматривает применение ставки НДС 0% при реализации товаров в таможенном режиме экспорта (п. 1 ст. 164 НК РФ). Следовательно, экспортер имеет право на возмещение НДС, уплаченного им своим поставщикам. **Применение ставки**

**0% закон обуславливает предоставлением экспортером ряда документов** (ст. 165 НК РФ). Назначение этих документов состоит в подтверждении фактов экспорта и получения экспортной выручки. В случае возникновения спора (а споры о возмещении НДС при экспорте носят массовый характер) суд прежде всего опирается именно на факт предоставления налогоплательщиком предусмотренных законов документов. Если документы в порядке, дело, как правило, решается в пользу налогоплательщика.

Однако простота процедуры возмещения налога привела к довольно широкому распространению мошеннической схемы лжеэкспорта, когда ее участники стремятся создать иллюзию экспорта и получения выручки от зарубежного покупателя с целью незаконного получения средств из бюджета. Подобная иллюзия достигается за счет предоставления фальсифицированных документов, вывоза малоценного товара под видом дорогого, фиктивных расчетов за экспортируемый товар и т. д.

Денежные средства (реальные или фиктивные) поступают от иностранного покупателя экспортеру, от него — его поставщику и далее по цепочке; 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 очевидный способ 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 налогоплательщик не имеет права на применение ставки 0%. Кроме того, налоговый орган может сослаться на нарушения при приобретении товара (непра-

<sup>6</sup> Постановление ФАС Московского округа от 25.02.2004 по делу № КА-А40/1098-04.

<sup>7</sup> Постановление ФАС Центрального округа от 10.10.2003 по делу № А54-108/03-С18.

<sup>8</sup> Постановления Президиума ВАС РФ от 18.12.2001 № 1322/01; от 09.01.2002 № 2635/01; от 22.10.2002 № 9448/01 и № 10515/01.

вильное оформление счетов-фактур и т. п.). В подобной ситуации ставка 0% применима, но возмещения входного НДС все равно не происходит (п. 2 ст. 169 НК РФ)<sup>9</sup>.

Налоговому органу не всегда удается доказать дефектность представленных налогоплательщиком документов, хотя 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 ВАС РФ<sup>10</sup>, если имеется заявление 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 фактов экспорта, поступления выручки от реализации товаров иностранному лицу (от чего суд кассационной инстанции необоснованно уклонился), а также существование покупателя и его статус как иностранного лица.

При изложенных обстоятельствах налоговый орган (и суд) имеет возможность аргументировать отказ в возмещении НДС недобросовестностью налогоплательщика и злоупотреблением правом с его стороны (ст. 10 ГК РФ). Очевидно, что и здесь 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 обстоятельст-

ва, как фиктивность иностранного покупателя<sup>11</sup>, применение неденежных форм расчетов, фактическое поступление экспортной выручки от резидента РФ<sup>12</sup>, согласованность действий и одновременность расчетов всех участников цепочки (а также обслуживающего их банка), отсутствие средств на их счетах<sup>13</sup>, заведомая убыточность экспортной сделки для налогоплательщика<sup>14</sup>, нереальность цены поставленного на экспорт товара<sup>15</sup>, нереальность объемов экспорта<sup>16</sup> 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 суд оценивает все обстоятельства дела в совокупности.

Отметим, что неуплата налога поставщиками экспортера не служит основанием для отказа в возмещении НДС добросовестному налогоплательщику<sup>17</sup>. Так, в одном из дел<sup>18</sup>, 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, их должностные лица находятся в розыске, а третий вообще не зарегистрирован как юридическое лицо и налогоплательщик. Суды первой и апелляционной инстанций удовлетво-

рили (в основном) требования налогоплательщика. Кассационная инстанция оставила эти акты без изменения.

Согласно указанию кассации действующим законодательством право экспортера на возмещение уплаченного поставщикам НДС 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 судом без внимания из-за ошибки в ИНН: согласно материалам дела поставщик – АОЗТ «Волга», ИНН 6257404250.

### Схемы налоговой оптимизации

**Под схемами налоговой оптимизации мы будем понимать целенаправленное структурирование налогоплательщиками своих операций с целью снижения налоговых выплат (либо их отсрочки).** Важно различать случаи, когда действия налогоплательщика правомерны, а когда – нет.

Радикальное отличие данной ситуации от двух предыдущих (лжеуплата налога, лжеэкспорт) состоит в том, что там речь шла о неких бесспорных

<sup>9</sup> Постановление ФАС Московского округа от 01.12.2003 по делу № КА-А40/9293-03.

<sup>10</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18.06.2002 № 72/02.

<sup>11</sup> Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2003 по делу № КА-А40/2674-03.

<sup>12</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.12.2003 по делу № А56-9088/03.

<sup>13</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2002 № 4351/02.

<sup>14</sup> Постановление ФАС Поволжского округа от 13.11.2003 по делу № А12-10698/02-с25.

<sup>15</sup> Постановление ФАС Московского округа от 27.05.2003 по делу № КА-А40/3174-03.

<sup>16</sup> Постановление ФАС Московского округа от 24.11.2003 по делу № КА-А40/8299-03.

<sup>17</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О.

<sup>18</sup> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.02.2004 по делу № А31-2555/1.

суммах налога, заведомо подлежащих перечислению в бюджет, но не попавших туда в результате преднамеренных действий налогоплательщика; здесь же спорной является сама сумма налога (либо срок его уплаты).

Руководящее указание для решения подобного рода споров содержится в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 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».

В Постановлении № 9-П Конституционный Суд РФ рассмотрел вопрос о конституционности положения ст. 199 УК РФ об уклонении от уплаты налогов, однако очевидно, что та же логика применима и в отношении гражданских исков о неуплате налогов по ст. 122 НК РФ.

Таким образом, **направленность действий налогоплательщика на неуплату или**

**снижение налогов сама по себе не составляет правонарушения.** В отличие от лжеуплаты налога и лжеэкспорта в споре об использовании 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 когда неправомерность доказана, отсутствие либо наличие умысла играет роль при определении размера штрафа за неуплату налога: 20% или 40% неуплаченной суммы (ст. 122 НК РФ).

Именно поэтому ссылка на недобросовестность налогоплательщика в подобных делах практически не встречается. Действительно, 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 ссылка на недобросовестность: нарушение налогоплательщиком определенной правовой нормы. Как правило, речь идет о нарушении 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 отнесение каких-либо выплат на расходы для целей налогообложения и т. п.

**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.**

Например, в одном из дел<sup>19</sup> 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 возврата кредита, равно как и любые иные поступления денежных средств, подлежали перечислению на расчетный счет недоимщика; расчеты же по банковским кредитам должны были производиться только путем перечисления средств с расчетных (текущих) счетов.

Завод поставил 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.

Но вместо этого завод заключил с банком соглашение об отступном (ст. 409 ГК РФ), т. е. о прекращении обязательства по возврату задолженности путем передачи банку (посредством индоссаментов) упомянутых векселей. В результате использования вексельной схемы кредит был фактически погашен, но налог в бюджет не поступил (точнее, его уплата была 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 со случаем

<sup>19</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 14.10.97 № 3724/97.

лжеуплаты налога, налоговый орган не стал ссылаться на недобросовестность налогоплательщика, справедливо полагая своей задачей доказать именно неправомерность 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 при наличии умысла является не двусторонняя реституция, а взыскание полученного по сделке в доход государства, иск содержал также требование о взыскании с банка суммы сделки в доход Российской Федерации.

Суд первой инстанции в иске отказал, но кассационная инстанция это решение отменила и удовлетворила исковые требования. По оценке надзорной инстанции, выводы кассации 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.

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. Президиум ВАС РФ, рассмотрев 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 указать конкретную норму права, которая была нарушена налогоплательщиком, и доказать ее нарушение.** В этой связи нашумевшее решение<sup>20</sup> Арбитражного суда г. Москвы по заявлению МНС России о взыскании с ОАО «НК «ЮКОС» налогов, пени и штрафа, принятое на основании вывода о недобросовестности налогоплательщика, вызывает больше вопросов, чем дает ответов. Существо 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 в том, что за счет совершения сделок между зависимыми предприятиями и варьирования договорными ценами в этих сделках прибыль ряда предприятий перераспределяется в пользу наименее налогооблагаемых элементов группы. В результате общая налоговая нагрузка снижается, что является целью схемы.

Российское законодательство (равно как законодательство большинства развитых стран) 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 влечет недействительность сделки 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 не возникает.

Кроме того, к «антитрансфертным» мерам можно отнести некоторые положения российского таможенного законодательства относительно определения таможенной стоимости товара, отличной от его контрактной стоимости (ст. 323 Таможенного кодекса РФ, ст. 18 Закона РФ «О таможенном тарифе»). Правовые системы ряда стран (например, США<sup>21</sup>) 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 реализованной схемы таковы. ЮКОС в 2000 г. использовал для снижения налогов большое число (более двадцати) российских организаций, зарегистрированных на территориях с льготным режимом налогообложения (так называемые внутренние оффшоры), 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», действовавшее в качестве агента или комиссионера. Таким обра-

<sup>20</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.05.2004 по делу № А40-17669/04-109-241.

<sup>21</sup> U.S. Code, Title 26: Internal Revenue Code, Sec. 482.

зом, часть прибыли группы сосредотачивалась у организаций, облагаемых налогом по льготной ставке, тем самым общие налоговые выплаты группы снижались.

Налоговый орган счел применимую схему незаконной, а действия ОАО «НК «ЮКОС» — уклонением от уплаты налогов. Аргументация МНС России 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 ссылаясь 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 было именно ОАО «НК «ЮКОС». Обращает на себя внимание то обстоятельство, что, с одной стороны, сделки между зависимыми организациями не 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 подобного пересмотра и было признано правомерным доначисление налога ОАО «НК «ЮКОС».

Каковы же основания данного пересмотра? По мнению суда, 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 от 25.07.2001 № 138-О». 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. Главный 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 к ОАО «НК «ЮКОС».

Наконец, по мнению суда, недобросовестность налогоплательщика служит 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.

Из данной формулировки следует, что **недобросовестный налогоплательщик лишается вообще любых прав и гарантий, предоставленных нормами налогового законодательства**.

В результате суд удовлетво-

рил большинство требований МНС России, за исключением относящихся к сделкам с одной из организаций, зависимость которой от ОАО «НК «ЮКОС» не была доказана. Решение суда в основном было подтверждено в апелляционной инстанции.

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

**Приходится констатировать, что правовые основания как самого признания налогоплательщика недобросовестным, так и сделанных из факта недобросовестности выводов из рассматриваемого судебного решения в должной степени не ясны.** Не ясна и степень соответствия данного решения указаниям, содержащимся в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П. Остается надеяться, что решение кассационной (а возможно, и надзорной) инстанции внесет некоторую ясность в этот актуальнейший вопрос.

