

ВЫЧЕТ НДС И ПРИМЕНЕНИЕ НУЛЕВОЙ СТАВКИ: АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ (часть 2)



Пепеляев С.Г.¹

Когда отказ законен

Суд ЕС указал на два случая, когда налогоплательщику на законных основаниях может быть отказано в возмещении сумм НДС, уплаченного поставщикам: налогоплательщику было известно о мошенническом характере другой операции в цепочке поставок и/или могло быть известно. Иными словами, отказ возможен в том случае, если доказано, что налогоплательщик либо соучаствует в мошенничестве, либо не проявил должной осмотрительности в выборе контрагентов. Проще — должен быть доказан виновный характер действий налогоплательщика (в форме умысла или неосторожности), приведших или способствовавших незаконному неполучению бюджетом НДС.

Очень важно обратить внимание на то, что и сама обязанность проявлять должную осмотрительность, формы и способы выполнения этой обязанности, последствия ее неисполнения должны устанавливаться законом, а не навязываться налогоплательщикам судебной практикой. Этот путь не соответствует принципу правовой определенности, согласно которому негативные меры должны быть однозначны, а их применение — предсказуемым для лиц, в отношении которых они применяются.

В противном случае появляются формулировки судебных решений, «создающие видимость законности» и не выдерживающие критики. Так, в комментируемых постановлениях указано: «Предоставление полного пакета документов, соответствующих требованиям статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, не влечет автоматического применения налоговой ставки 0 процентов и возмещение налога на добавленную стоимость». Однако закон может быть применен или не применен. Ни теория права, ни законодательство не знают понятия «автоматическое применение закона». Отказ от автоматического применения закона на деле означает нарушение закона, неприменение его положений, избирательный подход.

В другом деле Суда ЕС (№ С-384/04) Генеральный адвокат Суда ЕС представил заключение, где указал: «Страны вправе установить обязанность для торговых организаций проявлять осмотрительность и наводить справки о

происхождении товаров, торговлю которыми они ведут. Однако такая обязанность не должна слишком обременять торговые организации, которые предпринимают необходимые меры предосторожности для обеспечения добросовестного характера своей деятельности» (п. 28).

Эту же мысль высказал и КС РФ в Определении от 16.10.2003 № 329-О: По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством» (п. 2).

Именно законодатель, вовремя не отреагировавший на потребность адекватного ответа бизнесу на возмещение НДС, более чем кто-либо виновен в ситуации массового нарушения прав добросовестных налогоплательщиков, действия в отношении которых налоговые органы и арбитражные суды оправдывают известной поговоркой «Лес рубят — щепки летят».

Законодательная основа необходима и для унификации процесса доказывания мошенничества в действиях налогоплательщика и/или его контрагентов. В заключении по делу № С-384/04 Генеральный адвокат Суда ЕС указал: «По моему мнению, согласно Шестой Директиве

Страны — члены ЕС вправе наложить на лицо обязанность уплаты НДС, когда на момент совершения операции такому лицу было известно или должно было быть известно исходя из разумных соображений, что НДС не будет уплачен на одном из звеньев цепочки поставок. В этой связи национальные налоговые органы могут опираться на презумпции, что указанному лицу такой факт был известен. Тем не менее, такие презумпции не должны де-факто приводить к введению системы безусловной ответственности. Из этого следует, что презумпции наличия мошенничества при уплате НДС должны возникать из обстоятельств, сохраняющих признаки такого мошенничества при уплате НДС, которые торговые организации, как ожидается, достаточно хорошо изучили... Кроме того, такие презумпции могут быть оспорены...» (пункты 27, 28 и 29).

По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством» (п. 2).

¹ Пепеляев Сергей Геннадиевич — кандидат юридических наук, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры».

Необходимо учитывать, что факт мошенничества как уголовно-правовая категория не может самостоятельно устанавливаться арбитражным судом. Поэтому, доказываемая отсутствие права на вычет НДС, к этому понятию арбитражным судам лучше не прибегать, если только они не ссылаются на факты, преюдициально установленные в уголовном деле. Возможно поэтому ВАС РФ в комментируемых постановлениях, а также и в других актах не обосновывает свои выводы ссылками на выявленное мошенничество, хотя его признаки с достаточной очевидностью изложены в описательных частях постановлений. Но и выбранный вариант аргументации позиции ВАС РФ нельзя признать удачным.

ВАС РФ продолжает эксплуатировать понятие «недобросовестность» при всей неуместности применения этого института для разрешения данного вопроса. Суд отмечает, что если схема взаимодействия производителя, поставщика продукции и экспортера указывает на недобросовестность участников хозяйственных операций, то это, по сути, должно повлечь отказ в возмещении НДС. Проявленная недобросовестность служит формой злоупотребления правом. Злоупотребление правом предполагает, что лицо, полностью следуя предписаниям правовой нормы, поступает правомерно, однако не получает юридической защиты своих прав и ответственно за убытки, причиненные

третьим лицам, поскольку действует во вред кому-то, без правомерной выгоды для себя¹. Поскольку злоупотребление правом считается все же формой правомерного поведения, то недобросовестное лицо не может быть привлечено к ответственности за налоговые правонарушения. Согласно статье 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние, за которое Кодексом установлена ответственность. Признавая, что лицо действовало недобросовестно, суд тем самым признает формальную правомерность его поведения и ослабляет возможность преследования лица за мошенничество, которое как раз и наблюдается в подобных ситуациях.

Практика правоохранительных органов такова, что по материалам налоговых проверок правомерности и обоснованности возмещения НДС уголовные дела возбуждаются, как правило, по части четвертой статьи 159 УК РФ (мошенничество, совершенное организованной группой, либо в особо крупном размере).

В отличие от ВАС РФ Суд ЕС исходит из теоретических и нормативных положений самого НДС, не опираясь на общетеоретические «костыли» и в то же время не применяя уголовно-правовую терминологию. Позиция Суда ЕС такова, что в спорных случаях налоговый орган должен доказать не «злоупотребление» и «недобросовестность» налогоплательщика, а отсутствие «экономической деятельности» и «реализации товаров (услуг)» в значении, придаваемом этим понятиям законодательством о НДС. Такой подход, во-первых, ограничивает судебное усмотрение, оставляя простор для оценки обстоятельств, признанных значимыми законом, а во-вторых, не препятствует дальнейшему преследованию ви-

новых лиц, ибо не предопределяет уголовно-правовую оценку деяний, составляющих эту самую «неэкономическую деятельность». Поэтому вместо «презюпции наличия мошенничества», о которой пишет Генеральный адвокат Суда ЕС, в нашей правовой системе целесообразнее говорить о «презюпции отсутствия экономической деятельности».

На что направлено внимание налоговых органов

Значение судебной арбитражной практики, в том числе комментируемых постановлений, состоит в том, что они содержат богатый материал для выявления и систематизации признаков, которые могут быть положены законодателем в основу презюпции «отсутствия экономической деятельности». Эта практика дает возможность определить направления выявления признаков, совокупность которых создает «критическую массу», достаточную для принятия решения об отказе возместить НДС, уплаченный налогоплательщиком поставщикам.

Анализ комментируемых постановлений ВАС РФ показывает, что вывод об отсутствии права на вычет НДС, уплаченного налогоплательщиком поставщикам, обосновывается доказыванием трех групп обстоятельств, а именно:

- подозрительные особенности создания компании-налогоплательщика и/или ее контрагентов;
- подозрительные особенности бизнеса в целом налогоплательщика и/или его контрагентов;
- подозрительные особенности конкретной операции. В комментируемых постановлениях выделены следующие особенности создания компании, которые, по мнению Суда, могли бы свидетельствовать об «искусственности» фирмы и совершаемых ею операций, то есть о действиях, которые нельзя оценить как «экономическую деятельность» и «реализацию» в значении, придаваемом этим понятиям законодательством:
- создание компании незадолго до совершения крупной сделки. Так создаются и действуют фирмы-однодневки. Однако крупные операции сразу после создания могут проводить и совершенно легальные компании, наделенные учредителями большим уставным капиталом, например лизинговые фирмы. Так что этот факт малозначителен и предполагает дальнейшее исследование особенностей создания компании с целью доказать, что учредители не преследовали цели вести предпринимательскую деятельность и извлекать из этого прибыль, а намеревались обогатиться за счет незаконного возмещения НДС;
- регистрация компании по «почтовому» адресу, отсутствие функционирующего офиса. Этот довод также малоубедителен. Малый бизнес, экономящий в том числе на аренде, часто работает «на коленках», преследуя при этом совершенно конкретные бизнес-цели, далекие от мошенничества с НДС;
- взаимозависимость собственников/менеджеров сотрудничающих компаний. В конкретном случае одно и то же лицо выступало генеральным директором и главным бухгалтером в двух организациях и учре-

¹ См.: Пашин В.М. Институт злоупотребления субъективными правами de lege ferenda. – В сб.: Актуальные проблемы гражданского права. Вып. 7 / Под ред. О.Ю. Шилохвоста. – М.: НОРМА, 2003. – С. 28, 62.

дителем — в третьей. Однако взаимозависимость и тождественность собственников и менеджеров не свидетельствуют об искусственной конструкции бизнеса, если это диктуется, в частности, потребностями обособления операций единого технологического процесса, другими обоснованными потребностями бизнеса, например необходимостью в целях контроля разграничить закупки, производство и сбыт.

Оценивая фактический характер бизнеса налогоплательщика и его контрагентов, ВАС РФ обратил внимание на ряд обстоятельств:

- отсутствие основных средств, другого имущества, необходимого для совершения операций. Но наличие основных средств не является необходимым условием совершения торгово-посреднических операций, однако именно в этой сфере происходит наибольшее число мошеннических операций, в том числе с использованием фирм-однодневок;
- неритмичный характер бизнеса. В данном деле до совершения спорных операций компании «спали», в налоговые органы представлялись «нулевые» декларации. Однако неритмичный характер бизнеса может быть объективно обусловлен (сезонность и т. п.), что необходимо учитывать при оценке обстоятельств дела;
- систематическое нарушение налогового законодательства. Непредставление деклараций и т. п. Отказ в возмещении НДС ни в коем случае не должен становиться санкцией за такого рода нарушения, которые в отрыве от других обстоятельств никак не могут подтверждать искусственный, неэкономический характер деятельности налогоплательщика.

При анализе обстоятельств совершения конкретных операций, в связи с которыми налогоплательщик требовал возмещения НДС, уплаченного поставщикам, Суд принял во внимание следующие особенности:

- случайная, единичная операция, отличающаяся от обычной хозяйственной деятельности данного налогоплательщика, то есть непрофильная сделка. Непрофильная сделка может привлечь внимание проверяющих, однако факт совершения такой сделки не может рассматриваться как предосудительный;
- «удаленный» характер операции, случайная деятельность не по месту нахождения компании и обычной географии ее бизнеса. Это обстоятельство само по себе также может служить лишь для привлечения повышенного внимания к сделке, но не в качестве самостоятельного основания для вывода о неэкономическом характере деятельности налогоплательщика;
- «бумажный» характер операции, то есть отсутствие фактического движения товаров. Налоговые органы и суды часто обращают внимание на отсутствие у налогоплательщика складских помещений, транспортных средств, договоров перевозки и хранения грузов и т. п. Однако торговая деятельность может проводиться способами, возлагающими обязанности по доставке и хранению товаров на третьи лица, поэтому подобные доводы требуют специального обоснования, не сводящегося к формальным «придирам»;
- использование при расчетах «непривычных» форм (векселя, займы, бартер и т. д.), совпадение сроков платежей и др. Эти обстоятельства важны, но только как свидетельства групповой согласованности опера-

ций, как подтверждение «транзитного» характера платежей, не объяснимого разумными деловыми целями; – применение нерыночных цен или резкое различие цен при продажах в рамках одной цепочки. Эти обстоятельства могут быть обусловлены как вполне понятными бизнес-обстоятельствами, так и незаконными целями, не связанными, однако, с мошенничеством в отношении НДС (хищение и т. п.). Незаконный характер операций не во всех случаях может служить основанием для отказа в возмещении НДС; – отсутствие «деловой цели» операции. Суды считают, что деловая цель отсутствует, если сделка не принесла налогоплательщику прибыли. При этом подсчеты результатов хозяйственной операции зачастую ведутся непрофессионально. Типовая ошибка — учет в составе расходов налогоплательщика сумм НДС, уплаченных поставщику. Следует также учитывать, что «деловая цель» не ограничивается получением ситуационной прибыли. Бесприбыльные сделки совершаются для завоевания рынка, вытеснения конкурентов, в маркетинговых и PR-целях и др.

Следует сделать вывод, что ни одно из так называемых «подозрительных» обстоятельств (а лучше сказать — обстоятельств, привлекающих внимание контролирующих органов и судов) не может быть в своей основе незаконным или даже предосудительным.

Поэтому выявление таких обстоятельств не должно приводить к тому, что налогоплательщик окажется перед необходимостью объяснения бизнес-цели своей деятельности. Это было бы возложением на него бремени доказывания своей экономической состоятельности в любой ситуации, просто показавшейся кому-то подозрительной.

Обязанность налоговых органов по доказыванию в делах об отказе возместить НДС должна состоять из трех составных частей. *Во-первых*, необходимо доказать наличие каждого фактического обстоятельства, лежащего в основе позиции налогового органа (например, действительно непрофильный характер сделки). *Во-вторых*, необходимо представить доказательства возможности использования каждого из этих обстоятельств в отдельности в негативном плане, то есть обосновать выводы о наличии признаков, свидетельствующих о возможном правонарушении (например, коммерческая направленность данной непрофильной сделки ставится под сомнение, поскольку ее предметом было специфическое имущество, имеющее ограниченное потребление на зарубежных рынках, так что для поиска покупателей требуются усилия, которых налогоплательщик в действительности не предпринимал). *В-третьих*, необходимо обосновать, почему доказанная совокупность фактических обстоятельств, каждое из которых в отдельности не свидетельствует со 100-процентной уверенностью о совершенном правонарушении, во взаимосвязи образует систему и может служить основой для вывода об отсутствии «экономической деятельности» и «реализации».

Неосмотрительность или неосторожность

Стоит дополнительно рассмотреть вопрос о должной осмотрительности налогоплательщика при совершении им хозяйственных операций. В комментируемых постановлениях Суд затрагивает эту тему, когда указывает, что налогоплательщику были известны негативные результаты налоговых проверок его поставщиков, тем не менее он продолжил совершать сделки с ними. Поэтому, заключа-

Обязанность налоговых органов по доказыванию в делах об отказе возместить НДС должна состоять из трех составных частей.

ет ВАС РФ, выводы судов о том, что противоправные действия, совершенные третьими лицами, не могут служить доказательствами необходимости экспортера, ошибочны. Очевидно, что необходимость доказывания неосмотрительности возникает тогда, когда собраны доказательства противоправного поведения третьих лиц в цепочке поставок и нет свидетельств о неэкономических мотивах поведения самого налогоплательщика. В такой ситуации в принципе не исключается доказывание попустительского отношения к выбору контрагентов, ставшего причиной или способствовавшего совершению налогового нарушения третьими лицами.

Можно ли в данном случае рассматривать неосмотрительность как проявление неосторожной вины? Дело в том, что на практике отказ в возмещении НДС одновременно влечет и взыскание штрафа на основании статьи 122 НК РФ. Санкции же могут налагаться исключительно за виновные нарушения налогового законодательства.

Представляется, что действующее законодательство не содержит законных оснований даже для отказа возместить НДС в таких случаях, тем более для наложения взысканий. Не случайно ВАС РФ говорит только о недобросовестности экспортера, знавшего о сомнительной репутации контрагентов, а не о нарушении им норм закона.

Поскольку НК РФ не устанавливает ни обязанность налогоплательщика проявлять должную осмотрительность, ни формы и способы исполнения этой обязанности, то определять последствия ее неисполнения судебной практикой недопустимо. Поэтому сегодня, строго говоря, ссылки на неосмотрительность возможны лишь как до-

полнения к доказанному отсутствию экономической деятельности самого налогоплательщика. В комментируемых постановлениях Суд именно так и использует доводы о неосмотрительности.

Доказывание неосмотрительности как проявление неосторожной вины имеет перспективу только в том случае, если можно подтвердить, что поведение налогоплательщика повлияло или могло повлиять на непоступление НДС в бюджет. Иначе говоря, должна устанавливаться причинно-следственная связь действий налогоплательщика, требующего возмещения НДС, и противоправного неисполнения налоговых обязанностей третьим лицом. Речь, разумеется, не идет о простой констатации того обстоятельства, что поскольку налогоплательщик перечислил сумму НДС поставщику, а тот — своему поставщику, который и не уплатил НДС в бюджет, то налицо взаимосвязь всех участников цепочки поставок. Сама по себе уплата НДС поставщику — правомерное действие. В таком поведении вины нет. К тому же неуплата налога поставщиком может произойти до момента оплаты налогоплательщиком сумм, причитающихся по договору (включая НДС). В такой ситуации причинно-следственная связь в указанном понимании попросту рвется.

Поскольку в налоговом законодательстве может быть установлена обязанность проявлять должную осмотрительность, и это не будет нарушением каких-либо правовых принципов или международных обязательств, то необходимо продолжить исследования соответствующих формулировок закона, форм и способов выполнения этой обязанности и условий, которые должно создать государство.

АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО

АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ: ПРЕДМЕТ И ЗАДАЧИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ

Косаренко Н.Н., Медведев М.Р.¹

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП Российской Федерации или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность (ч. 1, ст. 2.1 КоАП).

Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установ-

лено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП или законами субъекта Российской Федерации предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не

¹ Косаренко Николай Николаевич — доцент кафедры государственного управления и правового обеспечения государственной службы Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации; Медведев Меде Рафилович — соискатель кафедры государственного управления и правового обеспечения государственной службы Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации.