

Судебные прецеденты по налоговым спорам за 2004 год

В.М. Зарипов

В последние годы подходы судебных органов к рассмотрению налоговых споров, особенно в вопросах минимизации налогов и налогового контроля, значительно изменились. Происходящие изменения далеко не однозначны, но весьма показательны и касаются в первую очередь нефтегазового комплекса, в отношении которого, как известно, значительно усилен налоговый контроль. Компаниям необходимо изучить и учесть позицию судебной ветви государственной власти при формировании своей налоговой стратегии.

Минимизация налогов и налоговое планирование

В июле — ноябре 2004 г. внимание налогоплательщиков было приковано к известным определениям Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ) от 8 апреля 2004 г. № 168-О и 169-О. В данных определениях Конституционный Суд РФ отметил, что при использовании в расчетах с поставщиками денежных средств и иного имущества, полученных по договору займа, вычет НДС не предоставляется до момента погашения займа, а при использовании неденежных форм расчетов (передача векселей и другого имущества, взаимозачет, уступка права требования, мена) — до момента погашения встречной задолженности за полученное имущество. Острота возникшей для многих налогоплательщиков проблемы во многом была снята за счет Определения КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О, разъясняющего смысл Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О. Тем не менее сам факт появления Определения № 169-О свидетельствует о том, что судебные органы, как третья ветвь государственной власти, активно участвуют в разрешении вопроса о том, каковы же допустимые пределы налоговой минимизации. Кроме того, в Определении № 324 КС РФ разъяснил, что в налоговом вычете может быть отказано, если поставщик не уплатил соответствующие суммы НДС в бюджет. Поэтому во избежание претензий налоговых органов следует тщательнее относиться к выбору поставщиков.

В свете событий с «правильным пониманием» Определения № 169-О остался для многих незамеченным и недооцененным факт появления определений КС РФ от 8 июня 2004 г. № 225-О, 226-О и 227-О, вынесенных в отношении так называемых «байконурских схем». Данными определениями КС РФ еще раз подтвердил право налоговых органов на основании ст. 169 Гражданского кодекса Российской Федерации обращаться в суд с исками о конфискации всего полученного по сделкам, совершенным с целью уклонения от уплаты налогов.

Ранее вопросы законного и незаконного уменьшения налогового бремени затрагивались в Постановлении КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П



по делу о проверке конституционности статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации. Появление подобных судебных решений высшего судебного органа вполне объяснимо, ведь разграничение правомерной практики налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов названо в числе основных направлений внутренней и внешней политики государства¹.

На практику арбитражных судов, несомненно, повлияет Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) от 9 марта 2004 г. № 12073/03. Как следует из данного Постановления, налогоплательщик приобрел за 1 198 484 155 руб. и затем продал за 1 198 500 300 руб. и с отсрочкой оплаты в два года 1085 копий картин «великих мастеров». Рассматривая данное дело, Президиум ВАС РФ отметил, что для разрешения спора имеет значение не только предоставление платежных поручений, актов, счетов-фактур и накладных, но и фактическое наличие помещений, в котором хранились картины, лиц и транспортных средств, осуществлявших перевозку картин, достаточных средств для расчетов по договору, а также фактическое нахождение организаций, участвовавших в сделках. Суд посчитал немаловажным довод инспекции, что целью сделок является получение 150 млн руб. из бюджета, а не прибыли от предпринимательской деятельности, поскольку налогоплательщик, указывая, что в его обороте находится более 1 млрд руб., намеревался через два года получить от названных сделок лишь 16 145 руб. экономической выгоды.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) ограничивает право на возврат излишне уплаченных налогов тре-

мя годами (п. 8 ст. 78), но не предусматривает никаких ограничений по сроку для зачета переплаченных в бюджет налогов в счет будущих платежей. Тем не менее, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 29 июня 2004 г. № 2046/04 распространил трехлетний срок и на зачет, ссылаясь на то, что налоговые органы обладают правом проведения налоговой проверки только в течение трех лет. При этом не учтено, что законодательством не предусмотрены сроки для взыскания с налогоплательщиков недоимок, а также то, что все сомнения и противоречия в налоговом законодательстве должны толковаться только в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). В результате компании ограничены в возможности вернуть в оборот значительные денежные средства, уплаченные за пределами трех лет.

Благодаря судебным органам у налогоплательщиков расширились возможности налогового планирования. Так, до последнего времени одна из самых серьезных налоговых проблем заключалась в том, что никто инвестору не мог точно сказать, сколько налогов ему придется платить в случае реализации проекта. Требовалось создание имеющей место в других странах практики судебного обжалования разъяснений налоговых органов, поскольку это позволило бы добиться состояния определенности и стабильности в отношениях с государственными органами. В связи с этим появление Постановления Президиума ВАС РФ от 22 июня 2004 г. № 2487/04 открывает возможности для превентивного обжалования разъяснений налоговых органов. Как следует из данного Постановления, университет обратился в инспекцию с запросом о возможности использования в 2002 г. льготы по нало-

¹ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 26 мая 2004 г.



гу на прибыль на основании п. 3 ст. 40 Закона РФ «Об образовании», в соответствии с которым образовательные учреждения в части уставной непредпринимательской деятельности освобождаются от всех видов налогов. Инспекция своим письмом разъяснила, что введенной в действие с 1 января 2002 г. главой 25 НК РФ льготы для налогоплательщиков не предусмотрены, а НК РФ имеет приоритет перед другими законодательными актами, в связи с чем ссылка университета на Закон РФ «Об образовании» является несостоятельной. Университет обратился в арбитражный суд с заявлением о признании первого абзаца данного письма как официального разъяснения налогового органа незаконным. Такое заявление было принято к рассмотрению, и дело было рассмотрено, вплоть до ВАС РФ, что подтверждает подведомственность арбитражному суду дел о признании разъяснений налоговых органов незаконными. Оставив в стороне результаты рассмотрения конкретного дела по существу, отметим как важное обстоятельство тот факт, что в данном случае университет получил четкое представление о своей возможности воспользоваться льготой, номинально обозначенной в действующем законе. Тем самым налогоплательщик заранее выяснил официальную и, более того, окончательную позицию государственных органов по вопросам налогообложения, создав базу для правильного финансового планирования деятельности организации и исключив неоправданный риск претензий со стороны налоговых органов в дальнейшем.

Налоговый контроль

И налоговые органы в своих разъяснениях², и судебная практика³, и специалисты по налоговому праву⁴ допускали возмож-

ность уплаты налогов в бюджет через третьих лиц, тем более что сам факт уплаты исключает какую-либо угрозу для бюджета. Однако в Определении от 22 января 2004 г. № 41-О КС РФ пришел к выводу, что «платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим». По мнению Суда, иной подход препятствовал бы результативному «налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога», а также создавал бы «выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов». Сложно сказать, каким образом фактическая уплата налога в бюджет (!), пусть даже посредством третьих лиц, может способствовать уклонению от уплаты налогов, однако уже из данного Определения видно, что КС РФ придает большое значение вопросам налогового контроля, а также «правильным» формам расчетов.

12 июля 2004 г. Президент РФ в своем Бюджетном послании Федеральному Собранию РФ отметил: «Проведение выездных налоговых проверок не должно препятствовать предпринимательской деятельности законопослушных налогоплательщиков и не может применяться в качестве карательного инструмента. Недопустимо превышение фактических сроков таких проверок, установленных законом». 16 июля 2004 г. КС РФ принял Постановление № 14-П, благодаря которому налоговые органы получили возможность приостанавливать по своему усмотрению налоговые проверки и проводить их практически бесконечно. Налогоплательщику же ничего не остается, как обжаловать такие действия в арбитражном суде, но сделать

² См.: Письмо МНС России от 21 июня 1999 г. № 18-1-04/920, Письмо ГНИ по г. Москве от 29 ноября 1996 г. № 13-06/26881.

³ См.: Постановление ФАС Московского округа от 16 апреля 2002 г. № КА-А41/2286-02, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 июня 2003 г. № Ф04/2876-540/А70-2003, Постановление ФАС Поволжского округа от 22 мая 2001 г. № А65-10585/2000-СА1-7к.

⁴ См.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 95.

это на практике очень сложно. Особое мнение⁵ судьи КС РФ А.Л. Кононова к этому Постановлению свидетельствует о том, что ряд проблем в области соблюдения прав человека при осуществлении государственного налогового контроля остаются неразрешенными. Соответствующие поправки в главу НК РФ о налоговом контроле позволили бы усилить гарантии защиты прав налогоплательщиков и избежать ненужных конфликтов.

В 2004 г. ВАС РФ вынес ряд решений по такому острому и важному вопросу, как порядок постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (Решение ВАС РФ от 25 ноября 2004 г. № 7448/04, постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 1389/04 и № 1401/04). Тем не менее вряд ли можно считать данный вопрос закрытым, а связанные с ним проблемы — разрешенными.

Налоговое законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога с наличием объектов налогообложения (ст. 38 НК РФ). Тем не менее в постановлении от 3 февраля 2004 г. № 16125/03 Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ проявил сверхтребовательный подход к представлению «нулевых» деклараций и указал, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода объекта налогообложения само по себе

не освобождает его от обязанности представления декларации по НДС.

Некоторые выводы

В связи с усилением налогового контроля и повышением уровня требовательности к налогоплательщикам на первый план выходит не снижение размера налогов всеми возможными способами, а налоговая безопасность компании. В связи с этим необходимо выявлять и адекватно оценивать налоговые риски, а также использовать выработанный налоговыми юристами за многие годы комплекс эффективных средств защиты и «налоговой профилактики».

Как следует из Определения КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О, вынесенного по запросу общественного объединения предпринимателей, суды и другие государственные органы учитывают в своей деятельности права и законные интересы бизнеса, а также позицию экспертов. Поэтому очень важно развивать цивилизованные формы публичного выражения мнения налогоплательщиков, открытого и профессионального обсуждения сложных проблем в сфере налогообложения. Налогоплательщикам необходимо активнее участвовать в формировании независимой, прозрачной и эффективной судебной системы в России.

⁵ См.: Налоговед. 2004. № 11.