

# ВЫЧЕТ НДС И ПРИМЕНЕНИЕ НУЛЕВОЙ СТАВКИ: АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ (часть 1)



Пепеляев С.Г.<sup>1</sup>

**Т**ри постановления ВАС РФ, принятые 13.12.2005 по делам ООО «Энерготехгрупп» (№ 10048/05; 10053/05; 9841/05), вызвали бурную реакцию в прессе. По мнению экспертов, фактически судьи ввели ответственность налогоплательщиков за третьих лиц, которая сейчас в законодательстве не предусмотрена. При этом отмечается, что решение Суда может толковаться по-разному и нет уверенности относительно сценария дальнейшего развития практики налогообложения. Необходимы законодательные решения, которые позволили бы вести эффективную борьбу с налоговым мошенничеством, но так, чтобы не задевать реальный сектор экономики, не препятствовать экономическому росту, не нарушать права и интересы граждан.

## О чем молчит ВАС РФ

Действительно, постановления содержат много недосказанностей, дающих простор толкованиям и создающих впечатление, что Суд пожелал умолчать о некоторых важных вещах, составляющих существо проблемы. Хотя обстоятельства дела в том виде, в котором они изложены в постановлениях, позволяют сделать вывод о полной осведомленности налогоплательщика обо всех нюансах комплексной операции мошеннического характера, формулировки постановлений не проясняют позиции Суда относительно возможности вычета в других условиях, когда налогоплательщик остается непричастным к мошенничеству иных участников цепочки поставок.

ВАС РФ указывает, что «при решении вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов и вычетов учитываются результаты встречных проверок налоговым органом достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов, проверки предприятий-поставщиков с целью установления факта выполнения безусловной обязанности поставщиков уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме».

Поскольку Конституция РФ, а вслед за ней и НК РФ, устанавливают «просто» обязанность уплачивать законно установленные налоги, то акцент «безусловная обязанность» представляется, во-первых, излишним, а во-вторых, обусловленным желанием высказать некую потаенную мысль, неприличную для произнесения вслух. Во всяком случае отсутствие четкого вывода о влиянии или невлиянии на права налогоплательщика факта невыпол-

нения поставщиком «безусловной обязанности» делает эти самые права достаточно условными.

Это ощущение усиливается другими положениями комментируемых судебных актов. Суд отмечает, что статья 176 НК РФ во взаимосвязи со статьями 171 и 172 НК РФ предполагает «возможность возмещения налогов из бюджета при наличии реального осуществления хозяйственных операций и при осуществлении сделок с реальными товарами, что, в свою очередь, предполагает уплату НДС в федеральный бюджет».

**Логичными представляются следующие выводы процитированного положения: если налогоплательщик (покупатель) совершил реальную операцию, то его контрагент-продавец, получивший НДС в составе сумм оплаты за товары, должен заплатить НДС в бюджет (при этом ВАС РФ комментирует то обстоятельство, что платежа может и не быть на законных основаниях, если входящий НДС у поставщика в данном периоде превышает исходящий НДС). Если же продавец не уплачивает НДС в бюджет, то это свидетельствует о нереальной хозяйственной операции и, как следствие, влечет отказ возместить покупателю налог из бюджета.**

Полностью прояснить позицию помогает следующее положение судебных актов: «Если налоговым органом предоставлены доказательства того, что в действительности хозяйственные операции производителями (поставщиками) продукции, отправленной впоследствии на экспорт, не осуществлялись и налоги в бюджет ими не уплачивались, в систему поставок и взаиморасчетов вовлечены юридические лица, зарегистрированные по подложным или утерянным документам или несуществующим адресам, либо схема взаимодействия производителя, поставщика и экспортера указывает на недобросовестность участников хозяйственной операции, суд не должен ограничиваться формальной проверкой документов...». Союз «либо» показывает, что выявленная недобросовестность экспортера служит лишь одним из оснований отказа возместить НДС. Однако выявлять ее нет никакой необходимости, если обнаружены факты «нереальности» хозяйственной операции, в том числе и по причине недобросовестности кого-либо из участников цепочки поставок. В этом случае также «нельзя ограничиваться формальной проверкой документов» (читайте: нельзя принимать решение о возмещении НДС экспортеру).

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

## Суд ЕС и ВАС РФ

Европейский Суд справедливости в Люксембурге (Суд ЕС) принял решение по такому же вопросу (решение от 12.01.2006 по объединенным делам C-354/03, C-355/03 и C484/03). Английские компании — заявители жалоб — послужили звеном в цепочке поставок, которая включала (о чем заявители не знали) торговую организацию, не уплатившую налог и исчезнувшую, а также организацию, использовавшую чужой номер НДС. Таким образом, заявители оказались невольно вовлеченными в «карусельную» схему мошенничества.

Суд ЕС обозначил свою позицию четко: «Предусмотренное статьей 17 и последующими статьями Шестой Директивы право на вычет представляет собой неотъемлемую часть системы обложения НДС и в принципе не может ограничиваться; такое право должно осуществляться незамедлительно в отношении всех налогов, взимаемых по операциям с факторами производства» (п. 53 решения Суда ЕС). Суд ЕС указал в решении, что «вопрос о том, уплачен ли в казну НДС по предшествующей или последующей операции по реализации рассматриваемых товаров конечному потребителю, не имеет отношения к вопросу о праве налогоплательщика на вычет сумм входящего НДС...» (п. 54). Более того, Суд ЕС связал требование уплачивать НДС при реализации товаров (работ, услуг) с реализованной возможностью вычета налога, уплаченного поставщикам: «Согласно фундаментальному принципу, который лежит в основе единой системы обложения НДС... НДС облагается каждая операция в сфере производства и дистрибуции, после вычета суммы НДС, начисленной непосредственно на различные составляющие себестоимости» (п. 54).

Поскольку принципы взимания НДС в европейских странах и России одинаковы и даже Шестая Директива часто используется в России для нахождения вариантов решения спорных вопросов, то интересно понять, каковы в действительности сугубо юридические мотивы принятия столь диаметрально противоположных судебных решений.

В основе правовой позиции ВАС РФ лежит понятие «реальная хозяйственная операция». Из-за неустойчивости терминологии Суд применяет также однопорядковые понятия: «реальные товары», «конкретные товары», «фиктивное производство товара», «фиктивный экспорт», «фиктивная хозяйственная операция». ВАС РФ отмечает: «Положения статьи 176 НК РФ находят во взаимосвязи со статьями 171 и 172 Кодекса и предполагают возможность возмещения налогов из бюджета при наличии реального осуществления хозяйственных операций и при осуществлении сделок с реальными товарами».

Положение созвучно решению Суда по делам НДС и пошлин г. Манчестера, послужившему причиной обращения в Суд ЕС, который постановил, что «даже несмотря на то, что «Бонд Хаус» (компания, обратившаяся в Суд ЕС. — Примеч. авт.) не было известно о мошеннических целях и что она не совершала каких-либо правонарушений, такие операции не имели экономического смысла и должны были оцениваться исходя из объективных критериев. Поэтому тот факт, что заявитель-участник не совершал нарушений, не имеет существенного значения» (п. 20 решения Суда ЕС).

Нетрудно заметить, что английские «операции, не имеющие экономического смысла» в постановлении российского суда называются «нереальными, фиктивными хозяйственными операциями». Оба суда в основу своей позиции кладут оценку «объективных критериев», что на деле означает два момента: во-первых, учет особенностей всей цепочки поставок, а не только конкретной сделки с участием налогоплательщика, претендующего на возмещение НДС; а во-вторых, отказ от всего «субъективного», то есть от учета вины налогоплательщика, как бы она ни проявлялась.

Правомерность такого подхода и рассматривал Суд ЕС. Он искал ответ на вопрос о том, следует ли при проверке права на налоговый вычет рассматривать только ту конкретную операцию, в которой налогоплательщик выступал стороной, в том числе цели, которые он преследовал при совершении этой операции, или же следует учитывать совокупность операций, в том числе будущих, которые образуют замкнутую цепочку поставок, частью которых является конкретная операция, в том числе цели, преследуемые другими участниками такой цепочки, о которых налогоплательщику не было известно и/или не могло стать известно (п. 26 решения Суда ЕС).

В юридически строгой форме этот вопрос звучит так: в ситуации цепочки поставок являлся ли заявитель «налогоплательщиком, действующим в собственном качестве», вел ли он «экономическую деятельность» и совершал ли «реализацию товаров» в значении этих терминов, определяемом законодательством.

Суд ЕС исходил из того, что согласно Шестой Директиве объектом налогообложения являются операции по реализации

товаров и услуг, реализацией же является передача права распоряжаться имуществом на правах собственника. Любое лицо, которое совершает самостоятельную экономическую деятельность, рассматривается как налогоплательщик вне зависимости от целей и результатов такой деятельности. Под экономической деятельностью понимаются все этапы производства, дистрибуции и оказания услуг. Суд ЕС пришел к выводу, что в соответствии с законодательством ЕС каждая операция должна рассматриваться по существу и предшествующие или последующие события не могут влиять на характер отдельно взятой операции в цепочке.

Суд ЕС решил, что «возложение на налоговые органы обязанности принимать во внимание — чтобы определить, образует ли данная операция реализацию со стороны налогоплательщика, действующего в собственном качестве, и экономическую деятельность — намерения торговой организации, отличной от рассматриваемого налогоплательщика, которая участвует в той же цепочке поставок, и/или вероятность мошеннического характера другой операции в цепочке, имевшей место до или после совершения таким налогоплательщиком операции, о чем последнему не было известно и/или не могло стать известно...» противоречило бы целям создания единой системы обложения НДС, которые состоят в обеспечении правовой определенности и упрощении процедуры обложения НДС (пункты 45 и 46 решения Суда ЕС).

Законодательство РФ содержит те же принципиальные положения, на которые опирается Суд ЕС. Согласно статье 146 НК РФ объектом НДС признается реализация товаров

**Суд ЕС обозначил свою позицию четко: «Предусмотренное статьей 17 и последующими статьями Шестой Директивы право на вычет представляет собой неотъемлемую часть системы обложения НДС и в принципе не может ограничиваться; такое право должно осуществляться незамедлительно в отношении всех налогов, взимаемых по операциям с факторами производства» (п. 53 решения Суда ЕС).**

(работ, услуг). Реализацией Кодекс называет передачу права собственности на товары, на результаты выполненных работ. Каких-либо положений, позволяющих отнести к единой реализации совокупность различных актов по передаче прав собственности, российское законодательство не знает.

Общие правовые принципы, на которые опирался Суд ЕС, должны лежать и в основе решений российских судов. Это подтвердил, в частности, и КС РФ в Определении от 16.10.2003 № 329-О<sup>1</sup>. Заявитель жалобы в КС РФ просил признать не соответствующими Конституции РФ положения статьи 176 НК РФ, поскольку, как считал заявитель, они по смыслу, придаваемому им сложившейся правоприменительной практикой, ставят возможность применения добросовестным налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС при экспорте товаров в зависимость от исполнения всеми предшествующими поставщиками товара

на территории РФ обязанности перечисления суммы налога в бюджет.

КС РФ пришел к выводу, что «истолкование статьи 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет» (п. 2).

**При таком решении КС РФ, отсутствие четко выраженной позиции в комментируемых постановлениях ВАС РФ представляется еще более неслучайным, тенденциозным. Высший судебный орган как бы дает сигнал арбитражным судам: в случае определенных послаблений в отношении налоговых органов реакция ВАС РФ будет сдержанной.**

*(Продолжение следует)*

<sup>1</sup> Определение КС РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 НК РФ».

## АДМИНИСТРАТИВНАЯ РЕФОРМА

# К ВОПРОСУ ФОРМИРОВАНИЯ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ СУБЪЕКТА ФЕДЕРАЦИИ

Хутинаев И.Д.<sup>1</sup>

**В** обращении к гражданам в связи с событиями в Беслане, на заседании Правительства России 13 сентября 2004 года В.В. Путин поставил перед страной новые цели развития государства, четко конкретизировал задачи реформ. Суть их в том, что страна столкнулась с агрессией мирового терроризма, для ликвидации которого необходимо отрегулировать механизм управления государством, реформировать федеративные отношения. В этих целях Президент предложил новый вариант формирования исполнительной власти — вместо выборов глав субъектов федерации — особый механизм их назначения по представлению Президента Российской Федерации. Дело в том, что в прямых выборах глав субъектов Федерации в последнее время выявилось несколько тревожных тенденций:

1) ангажированность ряда кандидатов крупным капиталом, заботящихся о нуждах страны в меньшей степени, чем об интересах олигархов;

2) на демократической волне к власти в субъектах стали приходить случайные, мало приспособленные к управлению люди, которые не справляются с губернаторскими обязанностями;

3) прямые выборы вольно или невольно стали «пособником» регионального сепаратизма. Руководители ряда субъектов федерации не хотели и не хотят считаться с интересами государства. Неслучайно в их конституциях и уставах закреплены приоритеты местного законодательства в соотношении с федеральным, нормы о том, что земля и недра являются исключительным достоянием народа (субъекта). С этими установлениями руководителем ряда регионов трудно расставались в процессе приведе-

<sup>1</sup> Хутинаев Игорь Дадагкаевич, кандидат юридических наук, доцент Российской академии государственной службы при Президенте РФ.