

# НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ.

## Проблемы правоприменения



**Валентин Моисеев**

канд. юрид. наук, адвокат,  
партнер адвокатского бюро  
**«Андрей Городисский  
и партнеры»**

ПРОЕКТ ПОСТАНОВЛЕНИЯ ПЛЕНУМА ВАС РФ, ПОСВЯЩЕННОГО ПРИМЕНЕНИЮ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НК РФ, ОБСУЖДАЛСЯ НА ЗАСЕДАНИЯХ ПРЕЗИДИУМА ВАС РФ В ЯНВАРЕ 2013 Г. ДОКУМЕНТ ПРИЗВАН ДАТЬ ОТВЕТЫ НА ПОСТОЯННО ВОЗНИКАЮЩИЕ И ПРИ ЭТОМ НЕОДНОЗНАЧНО РАЗРЕШАЕМЫЕ СУДАМИ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. НАЛИЧИЕ В РЯДЕ ПУНКТОВ ПРОЕКТА АЛЬТЕРНАТИВНЫХ ВАРИАНТОВ, СОДЕРЖАЩИХ ДИАМЕТРАЛЬНО ПРОТИВОПОЛОЖНЫЕ ПОДХОДЫ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О ТОМ, ЧТО, НЕСМОТРЯ НА СУЩЕСТВОВАНИЕ СФОРМИРОВАВШЕЙСЯ АРБИТРАЖНОЙ ПРАКТИКИ НА УРОВНЕ ПОСТАНОВЛЕНИЙ ПРЕЗИДИУМА ВАС РФ ПО МНОГИМ ЗАТРОНУТЫМ В ДОКУМЕНТЕ ПРОБЛЕМАМ, ОНИ ДАЛЕКИ ОТ ОКОНЧАТЕЛЬНОГО РАЗРЕШЕНИЯ.

### Можно ли взыскать неуплаченный налог с агента?

Обязанности налогового агента заключаются в перечислении в бюджет удержанной у налогоплательщика суммы налога (п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ). Иными словами, исполнение налоговой обязанности производится за счет денежных средств налогоплательщика, а не налогового агента. Из самой сути обязанности налогового агента следует невозможность возложения на него бремени расходов по уплате налога, за исключением случая, когда налоговый агент удержал требуемую сумму с налогоплательщика, но не перечислил ее в бюджет. На обеспечение соблюдения указанного принципа и нацелены абз. 1–3 п. 2 проекта Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Проект) (анализируется текст Проекта, приведенного на официальном сайте ВАС РФ).

Правоприменительная практика в отношении прямых налогов в целом разделяет вышеизложенный подход. В частности, признается неправомерным взыскание с налогового агента неудержанного налога на доходы иностранных юридических лиц, поскольку такое взыскание налоговым законодательством не предусмотрено (постановления Президиума ВАС РФ от 06/04/2010 № 14977/09 по делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН, от 20.09.2011 №5317/11 по делу № А40-46934/10-13-255). Однако более ранняя практика ВАС РФ допускала взыскание наряду со штрафом и пени сумм неудержанного и неуплаченного налога на доходы (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2005 № 990/05 по делу № А55-2411/2004-43, отменившее Постановление ФАС Поволжского округа от 16.11.2004).

В то же время ранее сформированная ВАС РФ позиция о возможности взыскивать НДС с налогового агента (причем в отсутствие специального прямого указания в законе на такую возмож-

ность) поддерживается судебной практикой и сегодня. При этом она обосновывается тем, что:

- НДС является частью цены за реализованный товар (работу, услугу);
- обязанности по уплате НДС корреспондирует право на вычет удержанного налога в порядке п. 3 ст. 171 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 13.01.2011 № 10067/10 по делу № А50-32345/2009).

Кроме того, по мнению высшей судебной инстанции, налоговый агент обязан уплатить налог за счет собственных средств еще и потому, что взыскать необходимую сумму с налогоплательщика, являющегося иностранным лицом, невозможно (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15483/11 по делу № А72-5929/2010).

Указанные доводы в обоснование возможности удерживать НДС с налогового агента не представляются убедительными, поскольку возложение на него обязанности по уплате налоговой недоимки противоречит самой природе его обязанностей, т. к. размываются границы понятий «налогоплательщик» и «налоговый агент». Применительно же к НДС проблема незаконной оптимизации налоговой обязанности в значительной степени решается тем, что налоговый агент не может применить вычет налога, не удержанного из дохода налогоплательщика и не перечисленного в бюджет, что вполне соответствует условиям ст. 171 НК РФ.

Остается надеяться, что принятие абз. 1–3 п. 2 Проекта в нынешней редакции откорректирует вышеуказанную практику ВАС РФ о взыскании НДС с налоговых агентов.

**Пункт 2 Проекта содержит очень спорное предложение о возможности взыскивать с налогового агента неуплаченный им налог в рамках гражданско-правового иска о возмещении убытков бюджету.**

Возможность применения гражданско-правового механизма взыскания убытков обосновывается в Проекте ссылкой на п. 5 ст. 24 НК РФ, устанавливающий ответственность налогового агента

за неисполнение (ненадлежащее исполнение) возложенных на него обязанностей в соответствии с законодательством РФ. Интересно, что данное предложение о распространении гражданско-правовых механизмов на налоговые правоотношения вызывает концептуальные возражения даже у представителей налоговых органов<sup>1</sup>.

Следует также отметить, что возможность предъявления к третьему лицу, ответственному за перечисление налогов в бюджет, иска о возмещении ущерба прямо предусмотрена НК РФ только в одном случае – когда такое лицо (банк) производит операции по счетам налогоплательщика в нарушение решения налогового органа об их приостановлении (пп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ). Иных оснований для взыскания в гражданско-правовом порядке нанесенного бюджету ущерба налоговое законодательство не содержит.

**Произвольное смешение оснований гражданско-правовой и налоговой ответственности со всей очевидностью дестабилизирует баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях.**

Сформировавшаяся арбитражная практика справедливо не усматривает оснований для взыскания ущерба, причиненного бюджету, с налоговых агентов (постановления ФАС Поволжского округа от 28.12.2010 по делу № А72-1630/2010, ФАС Дальневосточного округа от 17.03.2011 № Ф03-660/2010 по делу № А51-11883/2010).

### Расчетный путь определения налога

Пункт 8 Проекта посвящен порядку определения налога, подлежащего уплате, расчетным путем, который согласно п. 7 ст. 1 ст. 31 НК РФ применяется налоговыми органами в случаях, когда по определенным причинам невозможно прове-

<sup>1</sup> См. выступление начальника правового управления ФНС России О.В. Овчара на заседании Президиума ВАС РФ 17 января 2013 г. Видеозапись заседания доступна на официальном сайте ВАС РФ

речь правильность исчисления налогов налогоплательщиком на основании первичных документов и иных доказательств. НК РФ лишь в самых общих чертах определяет порядок применения этого сложного инструмента.

Важнейшим выводом высшей судебной инстанции по вопросу об определении налоговых обязательств расчетным путем является указание на то, что, применяя названный метод, налоговые органы обязаны установить не только доходную, но и расходную составляющие налоговой базы налога на прибыль (Постановление Президиума ВАС РФ от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010) и НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2011 № 14473/10 по делу № А03-12754/2009). Указанная точка зрения полностью соответствует сути этого инструмента – установлению действительной величины налогового обязательства, что подразумевает в т. ч. и использование предусмотренных законодательством возможностей для уменьшения налоговой базы.

### Применительно к НДС ВАС РФ сформирован подход, исключающий применение вычетов по данному налогу при определении обязательств по нему.

Данный вывод мотивирован тем, что налоговые вычеты не участвуют в формировании налоговой базы по НДС. Кроме того, предоставление налоговых вычетов обусловлено применением специальных правил ст. 169, 172 НК РФ, т. е. наличием счетов-фактур, отсутствие которых, по мнению ВАС РФ, исключает использование вычетов.

Аналогичная позиция отражена в п. 8 Проекта. Однако ограничительный подход ВАС РФ применительно к вычетам по НДС представляется формальным. Цель определения налогового обязательства расчетным путем согласно буквальному толкованию п. 7 ст. 1 ст. 31 НК РФ заключается в реконструкции величины именно суммы налога, подлежащего уплате. Таким образом, несмотря на то, что налоговые вычеты по НДС в отличие от расходов по налогу на прибыль формально (и, возможно, не вполне корректно) не отнесены

законодателем к налоговой базе, окончательная величина налоговых обязательств по НДС определяется с их учетом. В результате же предложенного ВАС РФ подхода объектом налогообложения при определении НДС расчетным путем становится не добавленная стоимость, а выручка налогоплательщика, что явно не соответствует экономической сути налога и нарушает принципы экономической обоснованности налога и учета фактической способности к его уплате. Кроме того, п. 7 ст. 1 ст. 31 НК РФ устанавливает специальный порядок расчета налогового обязательства в случаях, когда оно не может быть определено в общем для конкретного налога порядке.

### Невозможность соблюсти общие правила исчисления налога не может рассматриваться в качестве препятствия для установления одной из составляющих налогового обязательства – налогового вычета.

Важным представляется также указание в Проекте на то, что налоговые обязательства могут определяться расчетным путем не только при отсутствии документов, но и при признании их ненадлежащими. Данное положение, по сути, закрепляет выработанный ВАС РФ подход об обязанности налогового органа определить расходы исходя из рыночного уровня цен в тех случаях, когда документы, обосновывающие расходы, признаны им недостоверными, но при этом сам факт осуществления налогоплательщиком соответствующих расходов доказан (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17). Данное положение Проекта требует разграничивать ситуации, когда налоговый орган предъявляет претензии к достоверности самого документа и когда сомнения у него вызывает правдивость сведений о реальности соответствующей сделки.

Кроме того, в Проекте не разрешен вопрос о применении расчетного метода не ко всей величине налоговой базы (что возможно в случае, если налогоплательщик в принципе не ведет уче-

та хозяйственных операций), а к ее части (например, при утрате документов по конкретной сделке). Ранее ВАС РФ отмечал, что в последнем случае сумма налога также подлежит исчислению расчетным путем (Постановление Президиума ВАС РФ от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010). Представляется целесообразным также закрепить эту позицию в Проекте.

### Обжалование решения в вышестоящем налоговом органе: формальность или состязательность?

Одним из важнейших вопросов, затронутых в Проекте, является вопрос о том, при каких условиях предусмотренный п. 5 ст. 101.2 НК РФ досудебный порядок обжалования решения налогового органа считается соблюденным, а налоговый спор может быть передан на рассмотрение суда. Иными словами, достаточно ли самого факта заявления налогоплательщиком своего несогласия с вынесенным решением или же жалоба должна содержать доводы, опровергающие соответствующие выводы налогового органа? Пункт 69 Проекта представлен в двух взаимоисключающих вариантах, отражающих оба указанных подхода.

Сложившаяся практика исходит из того, что налогоплательщик не связан доводами, представленными им в вышестоящий налоговый орган. Заявление требований об отмене решения налогового органа в полном объеме означает соблюдение досудебного порядка обжалования всего решения, а не только в части, содержащей его доводы по существу спора (Постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 № 16240/10 по делу № А75-7261/2009). Соответственно, налогоплательщик не может быть ограничен в предоставлении своих аргументов суду лишь на том основании, что они не были отражены в его апелляционной жалобе, и тем более в самом праве обжаловать в суд эпизоды, оспоренные им в административном порядке без приведения аргументов. Данный вывод вполне соответствует существу административного обжалования решений налогового органа: вышестоящий налоговый орган должен обеспечить законность деятельности

подчиненных структур. Принцип же состязательности, требующий самостоятельного раскрытия и доказывания заинтересованной стороной своих доводов, является принципом правосудия, но не налогового администрирования.

Ограничение права налогоплательщика на предоставление суду доводов против оспариваемого решения и особенно лишение его права оспорить в суде соответствующие эпизоды (при условии прямо выраженного несогласия с ними) представляются нарушением конституционного права на судебную защиту. Указанный подход не соответствует и концепции процессуальной защиты заведомо более слабой стороны публично-правовых отношений, помимо прочего, нашедшей свое отражение в закрепленной в п. 5 ст. 200 АПК РФ обязанности государственного органа доказывать законность принятого им решения.

При этом адекватным инструментом противодействия злоупотреблениям данными процессуальными гарантиями со стороны налогоплательщика, умышленно «придерживающего» важные аргументы до стадии судебного обжалования, мог бы стать отказ в возмещении ему судебных издержек даже в случае выигрыша спора.

Необходимо учитывать также и достаточно сжатые сроки, отведенные на апелляционное обжалование решений налоговых органов (п. 9 ст. 101, п. 2 ст. 139 НК РФ). Зачастую они не позволяют компетентно проанализировать возможную аргументацию для предстоящего административного обжалования.

С учетом этого представляются неоправданными предлагаемые в п. 70 Проекта ограничения на приведение в суде аргументов о нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налогового контроля, которые не были заявлены в жалобе в вышестоящий налоговый орган.

### Результаты ОРД в налоговом контроле

Вопросы взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел в вопросах проведения налогового контроля урегулированы ст. 36 НК РФ, предусматривающей:

- возможность участия органов внутренних дел в выездных налоговых проверках (п. 1 ст. 36 НК РФ);
- обязанность органов внутренних дел направлять в налоговые органы материалы, свидетельствующие о наличии обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям последних (п. 2 ст. 36 НК РФ).

При этом, однако, НК РФ не устанавливает ни статус сотрудников органов внутренних дел и осуществленных ими действий в рамках налоговой проверки, ни порядок использования налоговыми органами полученных от них материалов.

Пунктом 48 Проекта предлагается запретить использование любых результатов оперативно-разыскной деятельности в качестве доказательств в рамках налогового контроля.

Существуют примеры, когда судами принимались доказательства, полученные сотрудниками органов внутренних дел в рамках совместных налоговых проверок (в частности, допрос свидетеля), в качестве допустимых (Постановление ФАС Уральского округа от 09.10.2012 № Ф09-9203/12 по делу № А76-16990/2011).

В отношении сведений, полученных в ходе оперативно-разыскной деятельности и переданных налоговому органу, в арбитражной практике имеется подход, согласно которому такие материалы являются лишь основанием для проведения процедур налогового контроля, но не доказательствами, которые могут быть положены в основу решения налогового органа (постановления ФАС Поволжского округа от 26.02.2009 по делу № А72-3620/2008, ФАС Западно-Сибирского округа от 22.12.2010 по делу № А27-2044/2010). В частности, налоговые органы не вправе основывать свои решения на протоколах допроса свидетелей и результатах экспертиз, полученных в ходе оперативно-разыскных мероприятий (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.2010 по делу № А19-6989/07, ФАС Северо-Кавказского округа от 20.12.2010 по делу № А53-27110/2009, ФАС Волго-Вятского округа от 07.04.2011 по делу № А43-5795/2010), поскольку установленный НК РФ порядок получения этих доказательств требует непосредственного участия

налогового органа. Тем более не признаются доказательствами результаты прослушивания телефонных переговоров (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2010 по делу № А42-2841/2009).

Существует также (хотя и менее распространена) противоположная практика, допускающая использование протоколов опроса, полученных в рамках оперативно-разыскной деятельности, в качестве доказательств по делам о налоговых правонарушениях (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.06.2011 по делу № А33-9253/2010. Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2012 по делу № А65-18806/2011, ФАС Поволжского округа от 17.05.2012 по делу № А65-18806/2011).

Кроме того, документы, изъятые органами МВД России при осуществлении своих полномочий и переданные налоговым инспекторам, признаются рядом судов допустимыми доказательствами в случае, если они были исследованы налоговыми органами в рамках налоговой проверки (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.2010 по делу № А33-3806/2010). Иными словами, если налоговым органом проведена налоговая проверка, то первичные документы, полученные им от органов внутренних дел в дополнение к осуществленным мероприятиям налогового контроля, с высокой долей вероятности будут приняты судом в качестве допустимых доказательств.

Представляется, что запрет на использование протоколов опроса свидетелей и осмотра помещений, составленных сотрудниками полиции в ходе оперативно-разыскной деятельности, результатов экспертизы и иных доказательств, сбор которых специально регламентирован нормами НК РФ, является обоснованным, поскольку получение соответствующих доказательств относится к компетенции налоговых органов. Столь же категорический запрет на использование законно полученных в ходе оперативно-разыскной деятельности первичных документов вряд ли можно признать оправданным, поскольку такие доказательства объективно возникают без участия проверяющих. Кроме того, указанный запрет может быть легко обойден, например, путем осуществления налоговым органом выемки документов, полученных органами полиции.