

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2009 г. С. А. Салогаев¹

Новые социально-экономические условия современной России создают объективные предпосылки для увеличения количества и изменения характера правовых конфликтов в налоговой сфере. Деятельность судов, безусловно, один из объективных показателей, определяющих уровень конфликтности отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Данные судебной статистики весьма красноречиво свидетельствуют о непростой ситуации, сложившейся в стране в сфере правового регулирования налогообложения.

Судебные органы призваны обеспечивать исполнение требований Конституции РФ и других законов. Как свидетельствует практика, судебная система стала одним из наиболее серьезных факторов, влияющих на налоговый климат в стране. Поэтому основным способом урегулирования налоговых споров по-прежнему остается их рассмотрение в арбитражных судах.

Судебная практика по делам о налоговых спорах считается достаточно наработанной. Для судов иски налогоплательщиков (в основном компаний, организаций различных форм собственности) встречаются достаточно часто, особенно сегодня, когда повысились правовая активность общества и уровень его правовой культуры. Но вместе с тем данная практика далека от выработки единообразного применения института привлечения к ответственности налогоплательщиков или, наоборот, обжалования действий налоговых органов по отношению к налогоплательщикам. Суды при разрешении налоговых споров руководствуются Постановлением Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г.², являющемся своего рода компасом при обеспечении правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), а также за сокрытие налогоплательщиком денежных средств либо имущества, необходимых для взыскания недоимки.

Приведем в качестве примера одно из судебных дел с участием РАО «ЕЭС России» и налоговых органов³. Так, РАО «ЕЭС», начиная с 2004 г., оспаривает в суде претензии Федеральной налоговой службы РФ (далее –

ФНС РФ), которая требует доплатить в бюджет налог на прибыль за 2001 г. на сумму 3,7 млрд. руб. Известно, что в 2004 г. межрегиональная инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 4 провела камеральную проверку правильности исчисления РАО «ЕЭС» льготы по налогу на прибыль за 2001 г. Проверка проводилась по данным уточненной декларации, предоставленной РАО «ЕЭС», отмечается в отчете. Налоговики пришли к выводу, что РАО «ЕЭС» необоснованно применяло льготу по капитальным вложениям при расчете налога на прибыль за 2001 г., и вынесли решение о начислении дополнительных налоговых обязательств и санкций на сумму 3,679 млрд. руб. (131 млн. долл.).

Льгота по налогу на прибыль заключалась в том, что организация, которая занимается новым строительством производственных фондов, могла относить сумму, потраченную на новое строительство, к издержкам и таким образом уменьшать налогооблагаемую базу. Эта норма существовала до 2002 г., т.е. она действовала в тот период, за который налоговики предъявили РАО «ЕЭС» претензии. Такую схему минимизации налогов применяли многие компании, в том числе дочерние структуры РАО «ЕЭС», находящиеся в регионах. Поэтому РАО «ЕЭС», не согласившись с выводами инспекции, обратилось с иском в арбитражный суд. В декабре 2004 г. арбитражный суд отказал энергохолдингу в удовлетворении иска, после чего РАО «ЕЭС» подало апелляционную жалобу, решение по которой было вынесено в марте 2005 г. Суд оставил решение предыдущей инстанции «в значительной степени без изменений».

Кассационная инстанция по итогам рассмотрения заявления истца снизила сумму претензий налоговых органов почти в 10 раз.

В связи с приведенным примером хотелось бы затронуть проблему презумпции невиновности налогоплательщика. Так, недопустимо судить о виновности лица в совершении правонарушения до тех пор, пока она не будет установлена в предусмотренном Законом порядке (п. 6 ст. 108 НК РФ). Вместе с тем некоторые ученые предлагали заменить презумпцию невиновности нарушителя на презумпцию его виновности, т.е. негосударственный орган должен доказывать вину нарушителя, а нарушителю необходимо доказать свою невиновность и избежать наказания⁴.

Интересно, что на практике преобладает именно такой подход налоговых органов к правовой оценке

¹ Аспирант Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации.

² См.: СПС «КонсультантПлюс». 2007. 2 февр.

³ См.: РАО «ЕЭС» судится с налоговиками по поводу предъявленных претензий на 3,7 млрд. рублей // <http://www.russian-frisco.com/common/arc/story.php>

⁴ См.: Ахметшин Р.И., Черноиванова К.В. О недопустимости привлечения к ответственности в отсутствие вины // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 7.

деяний налогоплательщиков и характера вины последних. Решения налогового органа о привлечении налогоплательщиков к ответственности зачастую основаны на выявлении ненадлежащего, по его мнению, выполнения налогового законодательства независимо от обстоятельств, вызвавших правонарушения, а также от причастности к ним налогоплательщика и степени его вины.

Но суды в подобных случаях не принимают во внимание формальную констатацию налоговыми органами факта якобы имеющегося нарушения, отказывая в удовлетворении их требований по мотивам недоказанности неправомерности действий (бездействия) налогоплательщиков, виновности последних в их совершении и наличия причинно-следственной связи таких действий с фактом правонарушения.

Установление вины лица в совершении налогового правонарушения имеет принципиальное значение не только в силу его исключительной важности для квалификации состава правонарушения, но и по причине недостаточно определенного правового регулирования условий, исключающих наличие вины, порождающего порой противоречивую правоприменительную практику.

В п. 1 ст. 111 НК РФ содержится исчерпывающий перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении правонарушения и, следовательно, возможность привлечения последнего к ответственности. Такими обстоятельствами признаются:

стихийное бедствие или другие чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства;

нахождение налогоплательщика – физического лица в момент совершения правонарушения в состоянии, при котором оно не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

выполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) письменных разъяснений о применении законодательства о налогах и сборах, данных финансовым или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Как видим, законодатель исходил из того, что нельзя вести речь о виновности лица, если совершенное им деяние обусловлено действием не зависящих от него факторов, но при этом не учитывалась возможность возникновения иных обстоятельств, связанных с действием посторонних факторов, обусловивших совершение правонарушения.

К сожалению, аналогичные ситуации в арбитражных судах получают различную правовую оценку. Например, по-разному (с точки зрения наличия признаков вины налогоплательщика) оценивались правонарушения, вызванные действиями его контрагентов. Так, по мнению ФАС Восточно-Сибирского округа, несообщение налогоплательщиком (организацией топливно-энергетического комплекса) в налоговую инспекцию о закрытии банком в одностороннем порядке без его ведома расчетного счета не является основанием для привлечения его к ответственности в силу его невиновности в совершении налогового правонарушения. ФАС Северо-Западного округа сделал вывод об отсутствии вины налогоплательщика, не уплатившего НДС, сумма которого была определена по недостоверным документам, оформленным лицом, действующим по договору поручения с налогоплательщиком, без ведо-

ма последнего. В то же время ФАС Московского округа полагает, что невыполнение контрагентом налогоплательщика обязанностей по предоставлению в налоговый орган в установленный срок документов, необходимых для осуществления налоговой проверки, не освобождает последнего от их исполнения и не может служить основанием для вывода об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения⁵.

Самым знаменитым в постсоветской России делом, связанным с сокрытием налоговых платежей, безусловно, является “дело ЮКОСа”. На сегодняшний день суммарный объем налоговых претензий к нефтяной компании со стороны российских властей составляет 9,8 млрд. долл. Поиск виновных закончился оглашением приговоров в Мещанском суде г. Москвы лицам, занимающим высшие управленческие посты в организации. Однако осуждение управленцев не сняло с ЮКОСа обязанности по выплате налоговых задолженностей.

Известным примером нарушения норм налогового законодательства и, как следствие, вынесения соответствующего судебного решения может служить дело нефтяной компании “Роснефть”, где в 2001–2002 гг. были зафиксированы нарушения положения Закона “О налоге на прибыль организации”, вследствие чего в федеральный бюджет не поступило 15,3 млн. руб.

Каждое из приведенных судебных решений, безусловно, принято по конкретным фактическим обстоятельствам, и обобщение в данном случае вряд ли корректно. Однако показателен подход судов к оценке зависимости обстоятельств правонарушения от действий третьих лиц.

Практика свидетельствует, что в основном арбитражные суды не признают налогоплательщика виновным в налоговом правонарушении, если совершение наказуемого деяния обусловлено обстоятельствами, не зависящими напрямую от его воли. Однако при отсутствии четких нормативных критериев отнесения тех или иных обстоятельств к условиям, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, обоснованность выводов судов в некоторых случаях вызывает возражения.

Распространены случаи, когда суды в качестве обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика в неуплате налога, признают отсутствие средств на расчетном счете. Подобный вывод не всегда бесспорен в силу того, что, с одной стороны, это обстоятельство может быть вызвано уклонением контрагентов от погашения задолженности, а с другой – отсутствием средств по независящим от налогоплательщика обстоятельствам.

Трудно согласиться с мнением И.Н. Пастухова и П.С. Яни, полагающих, что экономическая деятельность налогоплательщика должна учитывать приоритет интересов бюджета, потому невозможность уплаты налога по тем или иным причинам нельзя признать допустимой⁶.

Безусловно, недопустимо рассматривать в качестве исключającego вину лица обстоятельства отсутствие

⁵ См.: Белова Е.Л. К вопросу о субъекте уклонения от уплаты налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 12.

⁶ См.: Пастухов И.Н., Яни П.С. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство: уголовная ответственность. М., 2002. С. 27–28.

средств на расчетном счете, вызванное нежеланием платить налог. Однако также очевидно, что недопустимо применять меры ответственности за любую неуплату налога, обусловленную отсутствием денежных средств, тем более по обстоятельствам, не зависящим от налогоплательщика. В подобных случаях государство может противодействовать излишней задержке в уплате налога путем начисления пеней или погашения задолженности по налогам, обратив взыскание на имущество налогоплательщика.

По мнению автора, нельзя применять меры юридической ответственности в обстоятельствах, не зависящих от воли обязанного лица и других субъектов налоговых правонарушений, а также лишать их возможности доказывать обусловленность своих действий чрезвычайными, объективно непредотвратимыми, непредвиденными, непреодолимыми, находящимися вне их контроля препятствиями.

Что касается ст. 111 НК РФ, то п.п. 2 п. 1 названной статьи основанием исключения вины лица в совершении правонарушения признает нахождение налогоплательщика – физического лица в болезненном состоянии. В то же время по смыслу НК РФ к ответственности за налоговое правонарушение могут привлекаться также налоговые агенты и другие субъекты налогового права – физические лица. Более того, привлечение организации к ответственности за налоговое правонарушение зависит от характера действий ее представителей – физических лиц (должностных лиц), которые также могут совершить деяние в ситуации, при которой не могли отдавать себе отчета в действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Норма п.п. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ в силу принципа всеобщности и равенства условий налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ) должна распространяться на случаи установления вины в совершении налогового правонарушения физических лиц, не являющихся налогоплательщиками, а также юридических лиц. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в п. 12 Постановления “О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации” от 28 февраля 2001 г. обратил внимание правоприменителей на принцип всеобщности и равенства налогообложения, предполагающий одинаковые и недискриминационные условия при налоговом контроле безотносительно к правовому статусу субъектов налогового права. Подобный вывод применим и к определению условий наступления мер ответственности за налоговые правонарушения в отношении того или иного субъекта налогового права.

Вина юридического лица в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины его должностных лиц либо представителей, чьи действия (бездействие) обусловили совершение конкретного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

Связь вины организации с действиями представителей основана на ст. 28 НК РФ, в соответствии с которой действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. По этой причине на организацию переносится и ответственность за действия законных представителей. Однако НК РФ допускает участие в налоговых правоотношениях и уполномоченных пред-

ставителей, осуществляющих свои полномочия (п. 3 ст. 29 НК РФ) на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством.

Немало вопросов возникает и в связи с квалификацией вины организации через вину ее должностных лиц.

Отметим, что НК РФ не определяет понятия должностного лица. В настоящее время оно закреплено только в двух нормативных актах: в прим. 1 к ст. 285 УК РФ, устанавливающей ответственность за преступления против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления, и в примечании к ст. 2.4 КоАП РФ.

Руководители и другие работники организаций, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций, по смыслу ст. 2.4 КоАП РФ несут административную ответственность как должностные лица, но таковыми не признаются. Какое-либо нормативное понятие должностного лица применительно к коммерческой организации в законодательстве отсутствует.

Итак, выявить круг лиц, чья вина должна определять вину организации в совершении налогового правонарушения, непросто. Установить вину организации на основе буквального смысла п. 4 ст. 110 НК РФ тоже не всегда представляется возможным. По этому поводу Л. Иванов замечает: “В России институт ответственности юридических лиц становится активно востребованным и оправданным еще и в силу того, что у нас возникает множество хозяйствующих субъектов (акционерные общества, товарищества, общества с ограниченной ответственностью и т.д.), которые, в отличие от государственных предприятий, зачастую не имеют ясной и формально установленной структуры управления или скрывают ее. Как следствие, возникают трудности при разрешении конфликтов с законом и выяснении сфер компетенции сотрудников, без чего весьма затруднительно привлечение к ответственности непосредственных виновников правонарушений”⁷.

Как быть, если управление организацией передается по договору третьему юридическому лицу, должностные лица которого, осуществляющие непосредственно управление, не являются должностными лицами управляемой организации в смысле п. 4 ст. 110 НК РФ?

О противоречивости статуса должностных лиц в сфере налоговых правоотношений свидетельствует и позиция Высшего Арбитражного Суда РФ⁸.

Говорить об обязанностях должностных лиц в сфере налогообложения можно с большой долей условности, поскольку они ограничиваются лишь соблюдением организацией налогового законодательства.

Тем не менее в настоящее время законодатель, признавая виновность обязательным условием привлечения лица (физического и юридического) к ответственности, установление вины юридического лица в целях

⁷ Иванов Л. Административная ответственность юридических лиц // Росс. юстиция. 2001. № 3. С. 21.

⁸ См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ “О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации” от 28 февраля 2001 г.

привлечения его к административной ответственности сводит к простой формальности. Так, юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения (п. 2 ст. 2.1 КоАП РФ), если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры к их соблюдению.

Реализация данной конструкции вины вызывает немало вопросов, потому что законодатель, признавая виновность условием привлечения юридического лица к административной ответственности, наказуемость деяния обуславливает лишь его противоправностью.

Вина юридического лица в совершении правонарушения – вопрос достаточно условный. На практике известны случаи непривлечения к ответственности из-за невозможности установления вины организации в совершении налогового правонарушения.

Так, по одному из дел арбитражный суд отказал налоговому органу в требовании о привлечении налогоплательщика – организации, находящейся в стадии ликвидации, к ответственности по ст. 126 НК РФ за непредоставление документов, поскольку пришел к выводу об отсутствии состава правонарушения по причине отсутствия вины ликвидатора организации в непредоставлении необходимых документов⁹.

В другом случае суд отказал налоговому органу в привлечении организации-налогоплательщика к ответственности за неуплату НДС, возникшую в связи с его возмещением на основании ненадлежащим образом оформленного счета-фактуры, указав, что вина организации “в совершении налогового правонарушения ни в форме умысла, ни в форме неосторожности не доказана”. В то же время суд удовлетворил иск налогового органа о доначислении налога и пеней, тем самым признав за налогоплательщиком обязанность уплаты налога.

Трудно согласиться с выводом суда об отсутствии в данном случае вины налогоплательщика. Неуплата им налога была вызвана неправомерным предъявлением к вычету сумм налога, обусловленным нарушением ответственными лицами установленного порядка его возмещения. Именно в несоблюдении руководителем организации и главным бухгалтером правил оформления документов, служащих основанием для вычета налога, проявляется вина организации.

В то же время в условиях разнообразия форм ответственности, многообразия видов организационно-пра-

вовых связей как между несколькими юридическими организациями, так и внутри них исполнительно-распорядительные функции в организации теряют прямую связь с ее руководителем. Обусловить совершение юридическим лицом правонарушения могут, например, действия (бездействие) руководителя, акционеров, иных лиц, осуществляющих функции управления в организации (в том числе не являющихся работниками или участниками такой организации). Целесообразнее вину организации-налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах и сборах определять в зависимости от невыполнения либо ненадлежащего выполнения своих служебных обязанностей работниками организации, а также лицами, которым передано управление ею или осуществление организационно-распорядительных, или иных юридических действий от ее имени.

Поскольку перечень способов уклонения от уплаты налогов не может быть исчерпывающим в силу постоянного изменения и совершенствования механизмов совершения налоговых преступлений, автор полагает, что из диспозиций ст. 198, 199 УК РФ целесообразно исключить способы совершения преступления.

Вместе с тем в целях совершенствования уголовного законодательства следует:

четко разграничить перечень налоговых платежей, уклонение от уплаты которых влечет уголовную ответственность по ст. 198, 199 УК РФ;

исключить из УК РФ ст. 199, предусматривающую ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, а в ст. 198 УК РФ предусмотреть ответственность за уклонение от уплаты любых видов налогов.

Эффективному и правильному применению ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ способствовали бы

легальное толкование терминов и дефиниций норм данных статей;

установление судебной преюдиции в преступлениях небольшой и средней тяжести;

декриминализация ряда составов налоговых преступлений небольшой тяжести и последующий их перевод в гражданские, административные правонарушения;

увеличение числа норм, предусматривающих освобождение от наказания вследствие деятельного раскаяния;

обязательное возмещение государству причиненного материального ущерба, включая судебные издержки по расследованию и разбирательству в суде уголовных дел о налоговых преступлениях организациями топливно-энергетической сферы.

⁹ См.: Постановление ФАС Уральского округа № Ф09-772/04АК от 10 марта 2004 г. // СПС “Гарант”.