

Л.А. НОВОСЕЛОВА, М.А. РОЖКОВА

Недействительность сделок и налоговые обязанности

Судебно-арбитражная практика свидетельствует о том, что нередко институт недействительности сделок применяется очень широко. В ряде случаев налоговыми органами либо органами прокуратуры заявляются иски о применении последствий недействительности сделок, в которых предмет иска формулируется заявителями без учета положений Гражданского кодекса РФ, определяющих эти последствия.

В частности, распространение получили иски о применении последствий недействительности ничтожных сделок в виде признания неисполненной ответчиком налоговой обязанности и взыскании спорной суммы в доход соответствующего бюджета.

Заместитель прокурора области обратился в арбитражный суд в интересах инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам с иском к обществу с ограниченной ответственностью о применении последствий недействительности ничтожной сделки в виде признания неисполненной обязанности ответчика по уплате налоговых платежей в конкретной сумме и взыскании данной суммы в доход федерального бюджета.

Обращаясь с таким иском, заместитель прокурора указывал, что в силу статей 168, 170 Гражданского кодекса РФ договор займа, заключенный обществом с иным лицом, и договор о расчетно-кассовом обслуживании, заключенный обществом с коммерческим банком, являются ничтожными. Указанные договоры, как указывалось в исковом заявлении, были "заключены лишь для вида, без намерения создать правовые последствия"; их заключение было направлено на достижение определенного правового результата - признание обязанности по перечислению налоговых платежей исполненной.

При рассмотрении спора суд сделал вывод о ничтожности спорных сделок, которые, по мнению суда, не могли повлечь зачисление денежных средств на счет общества с ограниченной ответственностью (ответчика). Таким образом, ответчик при отсутствии денежных средств на расчетном счете не мог произвести уплату налогов.

С учетом сказанного суд удовлетворил заявленные требования: в качестве применения последствий недействительности ничтожной сделки признал неисполненной обязанность ответчика по уплате налогов и взыскал соответствующую сумму в бюджет.

Последствия недействительности сделок определяются гражданским законодательством. Гражданское законодательство, как известно, регулирует отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности участников гражданского оборота (статья 2 Гражданского кодекса РФ).

В силу части 1 статьи 167 Гражданского кодекса РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью. При недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге) - возместить его стоимость в деньгах, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом (пункт 2 статьи 167 Гражданского кодекса РФ).

Таким образом, недействительность гражданско-правовой сделки влечет последствия (в виде двусторонней реституции, односторонней реституции и недопущения реституции), которые являются юридически значимыми для сторон данной сделки как участников гражданского оборота.

Налоговые отношения (отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах) определены в Налоговом кодексе РФ как властные отношения (статья 2 Налогового кодекса РФ). К ним отнесены отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

С учетом сказанного, по крайней мере, странно выглядит утверждение об иной природе налоговых правоотношений. Так, В.А. Белов, основываясь на определении

налога как части изымаемого у налогоплательщика имущества (статья 8 Налогового кодекса РФ), указывает, что отношения по уплате налога "в конечном итоге являются производными от гражданско-правовых отношений"¹.

Налоговые отношения, основанные на подчинении одной стороны правоотношения (налогоплательщика) другой стороне (государству), включают в себя обязанность налогоплательщика по уплате налога (или сбора) и право государства в лице налогового органа требовать исполнения этой обязанности.

Согласно пункту 1 статьи 44 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах. Надлежащее исполнение прекращает налоговую обязанность (подпункт 1 пункта 3 статьи 44 Налогового кодекса РФ).

Исполнение налоговой обязанности осуществляется путем уплаты налога или сбора в бюджет соответствующего уровня.

В силу пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации. Закон не признает налог уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований (пункт 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ).

Исполнение налоговой обязанности не является прямым результатом (последствием) совершения гражданско-правовых сделок, следовательно, недействительность гражданско-правовой сделки не влечет автоматического изменения объема прав и обязанностей участников налоговых правоотношений.

Признание обязанности налогоплательщика неисполненной и взыскание в доход бюджета сумм налоговых платежей, не перечисленных банком, в силу статьи 167 Гражданского кодекса РФ не является последствием недействительности ничтожной гражданско-правовой сделки.

Следовательно, по рассмотренному выше делу суд апелляционной инстанции обоснованно отменил решение и отказал в удовлетворении заявленного иска. При этом судебная инстанция правомерно указывала, что заявленное требование не является требованием о реституции и, следовательно, суд не может применить требуемые заявителем меры в качестве последствий недействительности ничтожной сделки.

Позиция, согласно которой недобросовестность поведения налогоплательщика следует доказывать путем предъявления такого рода исков², представляется ошибочной по нижеизложенным основаниям.

При разрешении споров, где предметом рассмотрения является исполнение субъектом налоговой обязанности, суду надлежит исходить из позиции, сформулированной в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.98 N 24-П, с учетом Определения того же суда от 25.07.01 N 138-О.

Для признания налоговой обязанности исполненной налогоплательщиком надлежащим образом суду, во-первых, необходимо установить три обстоятельства, свидетельствующие о соблюдении налогоплательщиком требований налогового законодательства:

- предъявление налогоплательщиком в банк поручения на уплату соответствующего налога (при отсутствии неисполненных требований, исполняемых в первоочередном порядке);

¹ Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. N 1. С. 34.

² В поддержку данной позиции см., например: Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. N 1. С. 34.

- наличие на расчетном счете налогоплательщика достаточной суммы денежных средств, образующейся в результате совершения гражданско-правовых сделок;
- несовершение налогоплательщиком отзыва поручения на уплату налога или невозвращение этого же поручения лицу банком.

Обязанность доказывания названных обстоятельств возлагается на налогоплательщика.

Во-вторых, в том случае, когда налоговый орган ссылается на то, что при формальном соблюдении требований налогового закона действия налогоплательщика не были направлены на реальное исполнение налоговой обязанности, суду надлежит оценить добросовестность налогоплательщика, то есть дать правовую оценку поведения лица при исполнении им обязанности по уплате налогов или сборов.

По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика. С учетом этого и в соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе³.

Таким образом, налоговому органу необходимо представить доказательства, опровергающие утверждения налогоплательщика об уплате налога, либо доказательства, подтверждающие недобросовестность налогоплательщика и банка. При отсутствии таких доказательств со стороны налогового органа суд не вправе признавать налоговую обязанность неисполненной.

Само по себе непоступление денежных средств в бюджет вследствие отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. Основным критерием для признания поведения налогоплательщика недобросовестным является осведомленность налогоплательщика об отсутствии у исполняющего банка возможности перечислить в бюджет соответствующий платеж.

Для вывода о недобросовестности налогоплательщика необходимо выявить обстоятельства, которые в совокупности свидетельствуют о неплатежеспособности банка и умышленных действиях налогоплательщика, направленных на фиктивное исполнение налоговой обязанности.

Так, используемые на практике "вексельные схемы" состоят из ряда фактов: открытие налогоплательщиком в банке счета практически одновременно с приобретением векселя банка, при том, что у налогоплательщика имеется несколько других расчетных счетов в иных исполняющих банках, по которым осуществляются все платежи; открытый расчетный счет налогоплательщиком не используется, движение денежных средств по нему не происходит, денежного остатка, необходимого для уплаты налога, на нем не имеется; налогоплательщик предъявляет вексель к оплате банку, в силу чего на его расчетный счет зачисляются денежные средства (при отсутствии средств на корреспондентском счете банка), которые списываются по поручению налогоплательщика на уплату налога; после совершения операции по списанию средств в уплату налога расчетный счет закрывается.

Аналогичным образом используются мнимые сделки (часть 1 статьи 170 Гражданского кодекса РФ), совершаемые лицами, которые имеют расчетные счета в одном обслуживаемом банке. В результате совершения такой сделки на расчетный счет налогоплательщика перечисляются денежные средства (при отсутствии средств на корреспондентском счете банка), которые списываются на уплату налога.

Признание сделки (сделок) недействительной само по себе не является основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика. Такими основаниями могут быть фактические обстоятельства, установленные при рассмотрении вопросов о недействительности (ничтожности) сделок.

³ Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.01 N 138-О установлено, что закрепленный в Постановлении того же суда от 12.10.98 N 24-П подход, допускающий распространение его правовой позиции только на добросовестных налогоплательщиков, предполагает обязанность налоговых органов доказывать обнаружившуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков.