

«Неосновательное обогащение государства»: миф или реальность?



Ястребкова Ольга

налоговый юрист юридической
фирмы «Кузьминых,
Евсеев & партнеры»

Вступит текст: В соответствии со ст. 1102 ГК РФ, если лицо приобретает имущество (под которым понимаются и денежные средства) за счет другого лица без оснований, установленных законом, иными правовыми актами или сделкой, оно признается его неосновательным обогащением и подлежит возврату. Автор статьи полагает, что это правило универсально и применимо, в том числе и вне сферы регулирования гражданского права, в области взимания налога на добавленную стоимость и налога на прибыль

Известно, что сумма НДС к уплате (или к возмещению) равна сумме налоговой базы минус сумма документально подтвержденных налоговых вычетов. В НК РФ четко прописаны порядок определения налоговой базы (ст. 153, 164 и др.) и условия применения налоговых вычетов (ст. 171, 172).

Сумма налога на прибыль, которую налогоплательщик должен уплатить в бюджет, также складывается из двух составляющих: доходы минус документально подтвержденные расходы — и это тоже определено законом (ст. 247, 252 НК РФ).

А что делать, если документы налогоплательщиком утеряны, отсутствует учет доходов и расходов или объектов налогообложения или он велся с нарушением порядка, что привело к невозможности исчислить налоги?

На этот случай существует пп. 7 п.1 ст. 31 НК РФ, который предусматривает применение в данной ситуации налоговым органом расчетного метода на основании имеющейся информации о налогоплательщике либо об иных аналогичных налогоплательщиках. Это является то ли правом (при буквальном толковании статьи), то ли обязанностью налогового органа (в значении, придаваемом арбитражной практикой, что указывается, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04). Такая же норма о расчетном методе есть отдельно в гл. 21 (п. 7 ст. 166 НК РФ).

Казалось бы, все в порядке. Законодатель предусмотрел, как сохранить в этом случае баланс частных и публичных интересов. За налоговым органом все-таки остается возможность проведения налоговой проверки, а для налогоплательщика есть определенные гарантии, что налог с него не будет взыскан в большем размере, чем с других аналогичных организаций или ИП (Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04).

В Определении Конституционного Суда РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О указывается: «...Наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения — всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени...»

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04 внимание обращается на следующее: «...При невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться соответствующим правилом, предусмотренным пунктом 7 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, создающим дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивающим баланс публичных и частных интересов...»

Но правоприменительная практика в части НДС в 2007 г. вдруг резко изменила курс и пошла по иному пути. При этом законодательная база осталась неизменной.

Суд на уровне высшей судебной инстанции установил, что расчетным путем можно определить сумму реализации — налоговую базу по НДС, а вот суммы вычетов — нельзя. Если уж потерял документы, то заплати 18% со всей суммы реализации аналогичного предприятия.

В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. № 8686/07 указывается:

«...поскольку налог на добавленную стоимость исчисляется по правилам ст. 166 Кодекса, а применение налоговых вычетов предусматривается ст. 171, 172 Кодекса и возможно лишь при соблюдении определенных условий и наличии определенных документов, у инспекции отсутствовали правовые основания для применения расчетного метода, установленного п. 7 ст. 166 Кодекса, в целях определения суммы вычетов...обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике — покупателе товаров (работ, услуг), так как именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком.

В настоящем случае предприниматель обоснованность примененных вычетов по налогу на добавленную стоимость не подтвердил...

С учетом этого по результатам проверки предпринимателю обоснованно доначислен налог на добавленную стоимость...»

Довольно тяжело признать обоснованность такой позиции суда. Прежде всего, в этом случае нарушается сама природа НДС как косвенного налога: ведь он платится с добавленной стоимости и часто вся сумма реализации товара не является таковой.

Очень спорными являются доводы ВАС РФ в обоснование позиции, почему при расчетном методе нельзя взять цифры аналогов по вычетам НДС. ВАС РФ пишет, что порядок предоставления вычетов по НДС установлен ст. 171, 172 и возможен лишь при соблюдении определенных условий и *наличии определенных документов*.

Но ведь и для подтверждения расходов по налогу на прибыль также предусмотрено наличие определенных документов и условий (ст. 252 НК РФ). И в этом случае ВАС РФ соглашается, что по налогу на прибыль при утере документов учитываются и доходы, и расходы без документов, по данным аналогичных предприятий. В чем же логика суда применительно к НДС?

Суд говорит об обязанности плательщика хранить первичную документацию и подтверждать ею налоговые вычеты. Это можно рассматривать в качестве своеобразной превентивной меры, чтобы некие недобросовестные предприятия «не теряли» свои документы.

А если в утере документов отсутствует вина предприятия? Свою обязанность по хранению организация выполняла, но случился некий форс-мажор, и документы утрачены. Как быть в этом случае? Следуя логике суда, предприятие даже при отсутствии вины не может рассчитывать на справедливость налогообложения, юридическое равенство налогоплательщиков, равное финансовое бремя.

На наш взгляд, в данном случае фактически нарушаются гарантии публичных и частных интересов, определенные законодателем в пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и п. 7 ст. 166 НК РФ и ранее признаваемые ВАС РФ. Тем более что в п. 7 ст. 166 НК РФ закон говорит о праве налогового органа определять расчетным методом *сумму налога к уплате*. А сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом налоговых вычетов (ст. 173 НК РФ).

Таким образом, несмотря на вполне определенную позицию законодателя по этому вопросу, судебная практика смогла пойти по иному пути.

И здесь, конечно, возникает вопрос о разграничении полномочий ветвей власти: законодательной и судебной: где заканчивается правотворчество и начинается правоприменение?

В российской юридической литературе последнего десятилетия все чаще возникает вопрос о расширении влияния правосудия, о существовании прецедента в отечественной правовой системе. Параллельно этим процессам наблюдаются тенденции укрепления суда как самостоятельной власти, возрастания его роли в обществе¹.

Теоретики права полагают, что «настала пора вообще изменить наше видение правосудия, интерпретацию его назначения как одного лишь «применителя права». Опыт развитых демократических стран, причем не только англо-американской группы, свидетельствует, что высокий уровень правового развития достигается в обществе тогда, когда суд опирается на Конституцию, закон, на общепризнанные права человека, также и творит право. Поэтому придание решениям высших судебных инстанций страны функций судебного прецедента представляется делом назревшим, вполне оправданным»².

Некоторые специалисты также считают, что право как сущностная категория не может формироваться без судебного правотворчества³.

Не отрицая вышеизложенную точку зрения, хотелось бы отметить, что в этом случае грань между полномочиями разных ветвей власти становится еще более размытой, трудноуловимой. В любом случае бесспорно, что судебное правоприменение, становясь правотворчеством, не может и не должно противоречить ясно выраженной воле законодателя.

Представляется, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. № 8686/07 имеется необоснованно суженное толкование судебным органом понятия и порядка применения расчетного метода. И при этом нельзя говорить о том, что поводом для такого спорного толкования расчетного метода по НДС является несовершенство законодательной техники. Напротив, пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ не содержит каких-либо ограничений применения данного метода для исчисления НДС, также не содержит таких оговорок особая часть НК РФ (гл. 21).

Следует отметить, что до принятия ВАС этого определения арбитражные суды шли по иному пути, более соответствующему, на наш взгляд, волеизъявлению законодателя. Так, Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 28 марта 2007 г. № Ф09-2119/07-С2 отмечает, что предпринимателем не представлены документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов. В этой ситуации, пишет суд, ссылаясь на пп. 7 п. 1 ст. 31 и п. 7 ст. 166 НК РФ, у инспекции имелась *обязанность исчислить НДС расчетным путем в части налоговых вычетов*.

С формированием же новой четкой позиции высшей судебной арбитражной инстанции точка зрения нижестоящих федеральных судов также закономерно изменилась. Ведь именно ВАС РФ формирует единообразную судебную практику.

Правда, иногда суды, принимая позицию ВАС РФ за основу, все же указывают, ссылаясь на ранние неоднократные указания ВАС РФ, что необоснованное применение налоговых вычетов не влечет автоматического начисления налога на ту же сумму. В этом случае необходимо с точностью определить сумму реализации (Постановление ФАС Поволжского округа от 22 мая 2008 г. № А65-5658/2006-СА1-29). Но в корне это ситуацию не меняет.

Таким образом, если налогоплательщик частично или полностью утратил документы, а налоговый орган расчетный метод не применил, используя только информацию о самом налогоплательщике, можно рекомендовать ссылаться именно на необходимость применения расчетного метода, в частности для определения суммы реализации. Документы же самого налогоплательщика (выписка банка, платежные документы) о таких данных не говорят. Для этого необходимо анализировать предприятие, аналогичное проверяемому. В таком случае налогоплательщик имеет определенный шанс выиграть дело.

В случае же если документы отсутствуют, а налоговый орган расчетный метод при проверке применил, рассчитывать на сумму вычетов по НДС, таких же, как у предприятия-аналога, налогоплательщику, увы, не приходится. Несмотря на гарантии, установленные законодательством.

¹ См., например: *Анишина В. И.* Правовая природа актов судебного правотворчества// Журнал российского права. 2006. № 10; *Гук П. А.* Судебный прецедент как источник права. Пенза, 2003; *Гаджиев Г. А.* Феномен судебного прецедента в России//Судебная практика как источник права. М., 2000; *Гурова Т. В.* Судебный прецедент как формальный источник права и его место в системе источников права в России//Атриум. 1997. № 3; *Наумов А. В.* Судебный прецедент как источник уголовного права//Российская юстиция. 1994. № 1; *Нешатаева Т. Н.* К вопросу об источниках права — судебном прецеденте и доктрине// Судебная практика как источник права. М., 2000; *Цихоцкий А.* Прецедентное право как объективная реальность//Научные труды «Эдилет». 2000. № 1; *Лебедев В. М.* Становление и развитие судебной власти в Российской Федерации. М., 2000; Судебная власть/Под ред. И.Л. Петрухина. М., 2003; Самостоятельность и независимость судебной власти Российской Федерации. М., 2006.

² *Алексеев С. С.* Теория права. М., 1994. С. 219.

³ *Анишина В. И.* Указ. соч.