

Гражданско-правовые способы защиты нарушенных прав в налоговых правоотношениях

Александр Семенович БАРКАНОВ,

адвокат (г. Москва)

Летом этого года арбитражная практика пополнилась еще одним любопытным примером победы налогоплательщика в хозяйственном споре относительно возврата излишне уплаченной суммы налога. Особенность данного налогового спора состояла в том, что его участниками выступали две организации, заключившие договор аренды недвижимого имущества. Налоговый орган не был привлечен арбитражным судом к участию в деле, хотя истец ходатайствовал об этом. Арбитражный суд посчитал, что решение по делу не повлияет на права и обязанности налогового органа.

Прежде чем дать подробный правовой анализ составляющих данного спора, доводов сторон и арбитражного суда, на которые следует обратить внимание, кратко охарактеризуем сложившуюся ситуацию. Истец заключил с ответчиком договор аренды, по которому передал ответчику во временное владение и пользование недвижимость. Одним из пунктов договора стороны предусмотрели возможность его досрочного расторжения по инициативе истца (арендодателя). При этом арендодатель обязался выплатить арендатору денежную сумму в случае досрочного расторжения договора и освобождения ответчиком арендуемых помещений.

Истец по своей инициативе расторг договор аренды и выплатил ответчику предусмотренную договором денежную сумму. Однако ответчик направил истцу требование о начислении на указанную сумму НДС, после чего истец направил в банк, обслуживающий его расчетный счет, платежное поруче-

ние на перечисление ответчику суммы НДС. В качестве основания платежа было указано: штрафные санкции по договору аренды. Впоследствии истец пришел к выводу, что в данном случае налогооблагаемой базы нет и НДС перечислен ответчику ошибочно. Это было связано с тем, что истец изначально неправильно расценил названный платеж по основному долгу, исключая уплату НДС, как связанный с реализацией каких-либо товаров, работ или услуг.

Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ одним из видов объектов налогообложения выступают операции по реализации товаров (работ, услуг). И если в этом смысле говорить об объектах налогообложения по НДС, мы найдем немало примеров в уже сложившейся обширной арбитражной практике, которая выработала систему признаков операций по реализации товаров (работ, услуг) как самостоятельного объекта налогообложения.

Уникальность же рассматриваемого примера заключается в том,

что речь идет о возврате спорной денежной суммы, ошибочно уплаченной как НДС; о косвенном налогообложении, построенном по принципу обязанности предъявления налогоплательщиком дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) суммы налога. На этом этапе налогоплательщик не имеет каких-либо отношений ни с бюджетом, ни с налоговым органом. Поэтому обратиться к налоговому органу с иском о возврате или зачете излишне уплаченного налога не представляется возможным.

Согласно ст. 45 и 60 НК РФ под уплатой налога понимается поручение налогоплательщика банку на перечисление налога в соответствующие бюджеты. Возврат из бюджета НДС, уплаченного поставщикам, НК РФ не предусмотрен. Следовательно, **считать суммы НДС, излишне перечисленные поставщикам, переплаченными в бюджет нет должных оснований.** Таким образом, отсутствуют основания для применения к спорным правоотношениям ст. 78 НК РФ¹.

Данный вывод подтверждается практикой Высшего Арбитражного Суда РФ. Так, постановлением Президиума ВАС РФ от 06.06.2000 № 9107/99 дело по иску к налоговой инспекции о возмещении из бюджета сумм НДС, уплаченных поставщиком, и процентов за просрочку возмещения направлено на новое рассмотрение, поскольку у арбитражного суда не было оснований считать спорные суммы переплаченными в бюджет и применять положения НК РФ, относящиеся к начислению процентов.

В сложившейся ситуации **единственная возможность защитить нарушенные права налогопла-**

¹ См.: Сумина Г. А. Практика применения части первой НК РФ в арбитражных судах // Арбитражная налоговая практика. 2002. № 1.

тельщика состоит в избрании такого гражданско-правового способа защиты имущественных прав лица, как предъявление иска о возврате неосновательного обогащения. Мотивацией подобного иска является перечисление ответчику денежной суммы без оснований, установленных законом, иными правовыми актами или сделкой.

В рассматриваемом случае по условиям сделки, заключенной между истцом и ответчиком, истец обязан был перечислить только основную сумму долга в счет досрочного прекращения договора аренды по его инициативе. Такая сделка не может стать основанием платежа. Взимание НДС предусмотрено законодательством о налогах и сборах, а именно — НК РФ, согласно п. 5 ст. 3 которого федеральные налоги устанавливаются Кодексом.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ). Иные правовые акты к законодательству о налогах и сборах не относятся, значит, также не могут выступать основаниями платежа.

Из этого следует, что **единственным и ключевым моментом в обосновании названного иска является отсутствие законных оснований для уплаты спорной денежной суммы. Иными словами, правильное определение налогоплательщика, если таковой имеется, а также отсутствие возникновения в рассматриваемой ситуации налогооблагаемой базы и обязанности уплатить налог, исходя из норм НК РФ.**

Статья 1102 ГК РФ, говоря об отсутствии установленных законом оснований приобретения или сбережения приобретателем имущества как оснований обязательства возратить неосновательное обогащение, не делает различий между законами частного и публичного права. Это правильно. Ведь неосновательное приобретение или сбережение может складываться как в гражданском обороте, так и в административных правоотношениях.

Для выяснения правовой природы спорного платежа и его обоснованности в первую очередь обратимся к законодательству о налогах и сборах.

Согласно п. 2 ст. 38 НК РФ под имуществом для целей налогообложения понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. В этой связи согласно правилам, предусмотренным ст. 11 НК РФ о применении для целей налогообложения понятий и терминов частного права, необходимо обращаться к положениям ст. 128 ГК РФ. Она определяет объекты гражданских прав, относя к имуществу вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права. Таким образом, законодатель широко определяет имущественный сегмент в гражданском обороте, включая в состав имущества деньги и имущественные права.

Законодательство же о налогах и сборах исключает из состава имущества имущественные права (п. 2 ст. 38 НК РФ). К тому же спецификой данного законодательства является то, что оно содержит определения понятий, которые отсутствуют в гражданском законодательстве. Так, товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. Услугой — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе ее осуществления.

В силу п. 1 ст. 39 НК РФ под реализацией товаров, работ или услуг предпринимателем понима-

ется соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, — передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Изначально при рассмотрении спора о возврате неосновательно-го обогащения в арбитражном суде встал вопрос о правовой природе спорного платежа. Первым ориентиром послужила запись в платежном поручении истца банку, где было отражено основание платежа — штрафные санкции. Вместе с тем надо иметь в виду, что на суммы штрафов и пеней НДС начисляется лишь в том случае, если штрафные санкции, носящие характер неустойки, т. е. имеющие своей целью компенсировать хозяйствующему субъекту определенные потери, которые он понес в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением принятых на себя обязательств, связаны с расчетами по оплате реализуемых товаров, работ, услуг. Это подтверждается практикой и налоговых органов², и арбитражных судов³.

² См. абз. 26 и 45 п. 4 Письма Управления МНС России по г. Москве от 26.12.2001 № 02-14/59579 «О налоге на добавленную стоимость»; письма Управления МНС России по г. Москве от 12.01.2000 № 02-11/886 «О налоге на добавленную стоимость» и от 29.11.99 № 02-11/13770 «Разъяснение налогового законодательства».

³ См., например: постановления ФАС Поволжского округа от 04.06.2002 по делу № А65-17805/2001-САЗ-9к; ФАС Волго-Вятского округа от 21.08.2001 по делу № А82-109/2000-А/6; ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.10.2001 по делу № А33-4838/01-СЗ(а)-Ф02-227301-С1 и др.

В настоящем случае спорная сумма не была связана с расчетами по оплате реализуемых товаров, работ, услуг. Поэтому истец полагал, что НДС начислять не следовало.

Впоследствии при рассмотрении спора стороны пришли к выводу и обоюдно признали, что платеж по договору, на который был ошибочно начислен НДС, по своей правовой природе не является штрафом. Такой подход представляется обоснованным, поскольку штрафные санкции возникают при нарушении лицом принятых на себя обязательств.

В данной ситуации нарушения обязательств не было, так как стороны договора аренды при его заключении добровольно предусмотрели возможность досрочного прекращения арендных отношений по инициативе арендодателя. Иными словами, закрепили право арендодателя расторгнуть договор в одностороннем порядке по своей воле с выплатой арендатору указанной денежной суммы.

В ходе дальнейшего рассмотрения спора стороны признали, что названный платеж является отступным. Действительно, правовая природа этого платежа более схожа по своему содержанию с отступным. Согласно ст. 409 ГК РФ отступное – один из способов прекращения обязательства в форме предоставления взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т. п.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами.

В нашем случае обязательства арендодателя предоставить арендатору во временное владение и пользование недвижимое имущество прекратились. Взамен указанных обязательств арендодатель уплатил арендатору денежные средства. Арендованное имущество возвратилось во владение собственника.

В связи с этими доводами возникает вопрос, подлежит ли отступное обложению НДС. Необходимо вновь обратиться к п. 1 ст. 146 НК РФ, согласно которому объектом обложения НДС высту-

пает реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного.

Поскольку отступным выступал денежный платеж, истец настаивал, что объект обложения НДС отсутствует, ведь согласно подп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики), не признается реализацией товаров, работ или услуг для целей определения налогооблагаемой базы по НДС. В данном случае имело место обращение российской валюты в связи с отступным. В конечном итоге такая логика была признана судом обоснованной.

Ключевой факт – отсутствие реализации истцом ответчику каких-либо товаров, работ, услуг после прекращения обязательств арендодателя по договору, пусть даже такое было досрочным. Досрочное прекращение договора не может быть реализовано в смысле норм налогового законодательства, поскольку оно не является ни товаром, ни работой, ни услугой.

Возврат собственнику арендованного имущества ввиду досрочного прекращения договора аренды нельзя рассматривать как операцию, связанную с реализацией. Уплату отступного также нельзя охарактеризовать как операцию, связанную с реализацией, поскольку отступное выражалось в виде уплаты денег и в силу прямого указания закона не признавалось реализацией.

Продолжая правовой анализ рассматриваемой ситуации, нельзя упускать из виду еще одно обстоятельство. На основании имеющихся в материалах дела доказательств арбитражные суды первой и апелляционной инстанций указали, что ответчик включил спорную сумму в финансовую отчетность по НДС, подлежащую представлению в налоговый орган, и произвел уплату данной суммы в бюджет. С учетом этого суды и первоначально, и при по-

вторном рассмотрении дела после принятия ФАС Московского округа постановления о направлении его на новое рассмотрение в суд первой инстанции пришли к неверному выводу об отсутствии у ответчика факта неосновательного обогащения.

К тому же суды первой и апелляционной инстанций отметили, что истец перечислил ответчику спорную сумму по своей воле. Согласно же подп. 4 ст. 1109 ГК РФ денежные суммы, предоставленные во исполнение несуществующего обязательства, не подлежат возврату в виде неосновательного обогащения, если приобретатель докажет, что лицо, требующее возврата имущества, знало об отсутствии обязательства либо предоставило имущество в целях благотворительности.

Как относиться к данному пассажу арбитражных судов в сложившейся ситуации? Представляется, что прежде всего необходимо ответить на вопрос, можно ли в контексте подп. 4 ст. 1109 ГК РФ говорить о несуществующем обязательстве, которое складывается у сторон в сфере отношений, основанных на властном подчинении одной стороны другой, в том числе в сфере налоговых правоотношений.

В силу п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство к подобным отношениям не применяется, если законодательством не установлено иное. Очевидно, несуществующее обязательство законодатель понимает здесь только как обязательство гражданско-правовое, поскольку иное законодательством не предусмотрено. Кроме того, нельзя не принимать во внимание, что истец и ответчик – коммерческие организации, а потому вряд ли стоит говорить о благотворительности. В силу п. 4 ст. 575 ГК РФ дарение в отношениях между коммерческими организациями не допускается.

К тому же согласно п. 2 ст. 1102 ГК РФ правила, предусмотренные главой Кодекса о неосновательном обогащении, применяются независимо от того, явилось

ли оно результатом поведения приобретателя имущества, самого потерпевшего, третьих лиц или произошло помимо их воли. Итак, закон обеспечивает широкую защиту прав потерпевшего в спорах о возврате неосновательного обогащения.

Факт перечисления ответчиком спорной суммы в бюджет не влияет на его обязанность возвратить истцу неосновательное обогащение⁴. Исходя из содержания п. 1 ст. 1102 ГК РФ, неосновательное обогащение подлежит возврату уже при одном факте его неосновательного приобретения, а для последующего перечисления денежных средств в бюджет сперва нужно их приобрести, т. е. они должны поступить на расчетный счет ответчика.

При первом рассмотрении дела суд кассационной инстанции, оперируя гражданским законодательством, придерживался следующей логики. ФАС Московского округа указал, что «принимая решение по иску, арбитражный суд посчитал искиваемые требования не подлежащими удовлетворению, обосновывая это тем, что истец не представил доказательств неосновательного обогащения ответчика в связи с зачислением НДС в бюджет в соответствии с налоговым законодательством.

По мнению суда, у истца отсутствует право требовать возврата исполненного в силу подп. 4 ст. 1109 ГК РФ, поскольку истец, перечисляя средства, знал об отсутствии обязательств.

Суд кассационной инстанции полагает, что данные доводы суда противоречат друг другу и это исключает обоснованность судебных актов. ФАС Московского округа сослался на норму п. 3 ст. 1103 ГК РФ о возможности применения правил главы 60 Кодекса к требованиям одной стороны в обязательстве к другой о возврате неосновательно исполненного в связи с этим обязательством, если иное не установлено ГК РФ, другими законами или правовыми актами и не вытекает из существа отношений.

Из материалов дела следует, что оплата взыскиваемой суммы была произведена истцом в связи с заключенным сторонами договором, но не на основании его, так как договор не предусматривал обязанность арендодателя начислить на указанную сумму НДС. Как отметил суд кассационной инстанции, для правильного разрешения спора надлежало определить правовую природу подлежащей уплате по договору суммы с точки зрения отнесения ее к объектам обложения НДС. При установлении данного обстоятельства следовало определить налогоплательщика и в зависимости от этого применить к рассматриваемым отношениям соответствующие нормы права.

С учетом изложенного вынесенные по делу решения об отказе во взыскании неосновательного обогащения были отменены, а дело направлено на новое рассмотрение⁵. При повторном рассмотрении дела арбитражный суд кассационной инстанции мотивировал свое постановление согласно приведенным выше доводам, которые лежат в плоскости налогового законодательства⁶, и удовлетворил искиваемые требования, взыскав с ответчика неосновательное обогащение.

Как уже говорилось, даже если предположить, что в данном случае имелся объект налогообложения, **налогоплательщиком должно выступать лицо, осуществляющее операции по реализации, т. е. у которого возникла налогооблагаемая база.** Налогоплательщиком должно быть лицо, реализующее работы, товары, услуги, а не получающее их.

На то обстоятельство, что в случае передачи имущества в качестве отступного (за исключением от-

ступного в виде уплаты денег) в целях прекращения обязательств плательщиком НДС является сторона, передающая отступное, указывалось также в разъяснениях налоговых органов⁷. Поэтому нельзя признавать обоснованными доводы ответчика, в силу которых не имеет правового значения, кем налог перечислен в бюджет — истцом или ответчиком, если учитывать перечисление последним спорной суммы в бюджет, а также предполагая налоговый характер спорных правоотношений.

Выводы, сделанные при анализе этого дела, могут эффективно использоваться для защиты интересов налогоплательщика в косвенном налогообложении. В данной ситуации иск о возврате неосновательного обогащения — единственный способ защиты права собственности на денежные средства, перечисленные как НДС покупателям товаров, работ, услуг без законных оснований (при отсутствии объекта налогообложения), равно как и в случае излишней уплаты денежных средств в счет НДС сверх предусмотренного законом размера платежа.

Одна из главных проблем, с которой можно столкнуться при доказывании правоты заявителя, — разъяснение гражданскому составу арбитражного суда вопросов законодательства о налогах и сборах. Ведь иск основан на нормах гражданского законодательства и наверняка будет направлен судьям, специализирующимся в этой сфере. Как известно, налоговое законодательство обладает значительной спецификой, разобраться в которой поможет детальный анализ правоприменительной практики по налоговым спорам. 16

⁴ Приведенный подход является выработанным, системным и последовательным в существующей по данному вопросу арбитражной практике. См., например, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.04.2002 по делу № А78-1908/01-С2-24/99-Ф02-836/02-С2, в котором суд указал: «Доводы кассационной жалобы Читинского районного фонда природы о том, что полученные средства были в последующем распределены фондом согласно действующему законодательству, не имеют правового значения при рассмотрении вопроса о правомерности произведенного им бесспорного списания денежных средств с текущего счета истца».

⁵ Постановление ФАС Московского округа от 02.10.2003 по делу № КГ-А40/7443-03.

⁶ Постановление ФАС Московского округа от 16.06.2004 по делу № КГ-А40/4584-04-П.

⁷ Письмо УМНС России по г. Москве от 03.05.2000 № 02-11/17891.