

Решения ЕСПЧ и российская арбитражная налоговая практика

Европейский Суд по правам человека («ЕСПЧ»), как и явствует из его названия, существует для защиты прав человека. Казалось бы, при чем здесь налоги? Оказывается, связь есть. В ряде своих дел ЕСПЧ признал, что определенные положения налогового законодательства или налоговой практики различных стран нарушают права человека и, соответственно, не должны применяться. Практика ЕСПЧ имеет обязательный характер для российских судов. Поэтому его постановления можно и нужно использовать в спорах с налоговыми органами. В этой статье мы рассмотрим несколько дел ЕСПЧ, имеющих отношение к налогообложению, и их применение в российской арбитражной практике.

Что такое ЕСПЧ?

Европейский Суд по правам человека является органом Совета Европы. Обязательным условием членства в Совете Европы является ратификация Конвенции о защите прав человека и основных свобод («Конвенция»). В целях обеспечения соблюдения государствами-сторонами Конвенции и Протоколов к ней и был учрежден ЕСПЧ. С вступлением России в Совет Европы и ратификацией Конвенции юрисдикция ЕСПЧ распространилась на Россию; произошло это 5 мая 1998 года.

Это означает, что любое физическое лицо или юридическое лицо, находящееся под юрисдикцией России может подать жалобу в ЕСПЧ о нарушении прав, закрепленных в Конвенции.¹ Согласно Конституции РФ, международные договоры России являются составной частью ее правовой системы.² Конвенция является международным договором, соответственно, решения ЕСПЧ по делам, в которых Россия является стороной, являются для нее обязательными. Это отмечалось, в частности, Высшим Арбитражным Судом РФ («ВАС РФ») в его информационном письме.³

Помимо прочего, решения ЕСПЧ могут служить основанием для пересмотра дел арбитражным судом по вновь открывшимся обстоятельствам.⁴ Аналогичное правило действует и для судов общей юрисдикции.⁵

Более того, российские суды обязаны следовать практике ЕСПЧ в части применения и толкования Конвенции, что, в частности, было подтверждено Пленумом Верховного Суда РФ.⁶ Фактически это означает, что постановления ЕСПЧ носят прецедентный характер для России, то есть на них можно ссылаться в российских судах при рассмотрении конкретных дел.

Стоит отметить, что не все в России довольны таким положением вещей, в частности, в связи с некоторыми расхождениями позиций ЕСПЧ и КС РФ. Так, летом 2011 года в Госдуму был внесен законопроект, позволяющий КС РФ блокировать применение решений ЕСПЧ в России. Впрочем, Госдума отложила рассмотрение законопроекта на неопределенный срок. По мнению многих специалистов, данный законопроект противоречит международно-правовым обязательствам России.⁷

Обычно деятельность ЕСПЧ не связана с налоговыми вопросами, но некоторые его дела касаются налогообложения. Как правило, речь в них идет о том, что те или иные положения национально-

¹ Конвенция о защите прав человека и основных свобод, ст.1, ст. 34.

² Конституция РФ, ст.15 ч.4.

³ См. Информационное письмо ВАС РФ от 20.12.1999г. N С1-7/СМП-1341.

⁴ П. 4 ч. 3 ст. 311 АПК РФ; см. также п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.06.2011 N 52.

⁵ П. 5 ч. 4 ст. 392 ГПК РФ; см также Постановление Конституционного Суда РФ от 26.02.2010 N 4-П; Определение Конституционного Суда РФ от 07.06.2011 N 853-О-О.

⁶ П. 11 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 N 5.

⁷ Lenta.ru. Госдума отложила рассмотрение закона о блокировании решений ЕСПЧ.

<<http://lenta.ru/news/2011/06/30/delay/>>.

© ROCHE & DUFFAY 2012

го налогового законодательства, налоговой практики или конкретных решений судов или налоговых органов не соответствуют Конвенции. Чаще всего речь идет о статье 1 Протокола 1 к Конвенции («Защита собственности»), то есть данный способ взимания налога признается необоснованным изъятием собственности налогоплательщика. Иногда также речь идет о нарушении статьи 6 Конвенции («право на справедливое судебное разбирательство»), если налогоплательщику не дают реальной возможности доказать свою правоту в суде.

Некоторые решения ЕСПЧ серьезным образом повлияли на арбитражную налоговую практику в России. Рассмотрим наиболее важные из таких дел.

«Интерсплав» против Украины

В деле «Интерсплав против Украины» (2007 год) речь шла о несвоевременном возмещении НДС украинской компании.⁸

Компания-заявитель производила продукцию из приобретаемого сырья, уплачивая НДС по ставке 20%. Часть продукции экспортировалась из Украины с применением нулевой ставки НДС. Заявитель имел право на возмещение НДС, уплаченного при приобретении сырья. По закону возмещение должно было осуществляться в течение одного месяца после представления заявителем расчетов в налоговый орган. В случае задержки возмещения заявителю должны были выплачиваться проценты за просрочку. Оба платежа (возмещение и проценты за просрочку) должны были осуществляться государственным казначейством на основании сертификата, выданного компетентным налоговым органом.

Не раз случалось, что заявитель не получал в срок этого сертификата (а следовательно, и возмещения) и в связи с этим обращался в местные суды с целью взыскать проценты за просрочку возмещения. Выплаты налогоплательщику производились только после судебных решений, и то с задержками, иногда превышавшими два года. На момент подачи жалобы налогоплательщик предъявил в национальные суды больше 140 аналогичных исков.

Статья 1 Протокола 1 к Конвенции гарантирует защиту собственности граждан и юридических лиц против посягательств со стороны государства. При этом под собственностью понимается не только фактически принадлежащее лицу имущество, но также обоснованное ожидание получения имущества в будущем. Под обоснованным ожиданием ("legitimate expectation") понимается расчет лица на получение имущества, основанный на выполнении лицом всех требований национального права, обуславливающих его получение.

Прежде всего, проанализировав обстоятельства дела, ЕСПЧ пришел к выводу, что право на вычет (возмещение) налога также может признаваться «собственностью» лица.

Правительство Украины приводило довод о том, что предварительная судебная проверка права на возмещение НДС была необходима для защиты экономических интересов страны, особенно ввиду участвовавших фактов возмещения НДС по фиктивным сделкам и роста численности налоговых правонарушений.

ЕСПЧ отклонил этот довод, отметив, что воспрепятствование возмещению НДС в данном случае могло быть оправдано, если бы в налоговом правонарушении был замешан сам налогоплательщик. Однако ссылка на общую негативную ситуацию в сфере налоговых правонарушений, по мнению ЕСПЧ, не оправдывает систематического затягивания выплат налогоплательщику в данном случае.

⁸ Постановление Европейского Суда по правам человека от 09.01.2007 N 803/02.

Суд, таким образом, признал нарушение Украиной прав налогоплательщика по статье 1 Протокола 1 к Конвенции.

Это решение, как и многие другие дела ЕСПЧ, имеют влияние и на российскую арбитражную практику. В последние годы российские суды все чаще упоминают дело «Интерсплав против Украины» в своих решениях⁹, чаще всего в делах об оспаривании обоснованности налоговой выгоды по НДС. Суды, в частности, отмечают, что на налогоплательщика нельзя возлагать чрезмерно обременительные обязанности при доказывании права на получение налогового вычета.

Первым сослался на рассматриваемое дело ВАС РФ.¹⁰ В рассмотренном деле налоговый орган отказал в вычете, так как налогоплательщик не смог представить договор между иностранным контрагентом налогоплательщика и третьим лицом (которое осуществило оплату экспортируемого из РФ товара вместо самого иностранного покупателя), что требовалось по действующей в то время редакции ст. 165 НК РФ. ВАС РФ, сославшись на рассматриваемое постановление ЕСПЧ, счел указанное требование чрезмерно обременительным и направил дело в Президиум для пересмотра в порядке надзора. Впоследствии оно было пересмотрено в пользу налогоплательщика, хотя для принятия решения Президиум ВАС РФ пришлось еще обратиться за разъяснениями в КС РФ.¹¹

Вмешательством в право частной собственности налогоплательщика в смысле статьи 1 Протокола 1 также может считаться излишний формализм в административном процессе. Например, в одном из дел арбитражный суд счел недопустимым отказ в возмещении налогоплательщику НДС единственно на основании того, что обосновывающие документы составлены с ошибками или опечатками, но при этом имелись другие обстоятельства, подтверждающие реальность операций.¹²

Таким образом, налогоплательщики могут с успехом ссылаться на этот прецедент ЕСПЧ при доказывании необоснованности возложения на них чрезмерных обязательств при получении налоговых вычетов и возмещений. Также налогоплательщики могут утверждать, что защищаемое Конвенцией право собственности на такой вычет или возмещение возникает у них в момент исполнения всех требований закона и не нуждается в особом подтверждении национальным судом.

«Булвес» против Болгарии

В деле «Булвес АД против Болгарии» (2009 год) речь шла об отказе болгарской компании в вычете НДС ввиду неправомерных действий ее поставщика.¹³

Ситуация, обсуждающаяся в этом деле, до боли знакома российскому налоговому юристу. Болгарская компания купила у стороннего поставщика некие товары и приняла к вычету уплаченный поставщику НДС. Поставщик, однако, вопреки требованиям закона не включил в свою декларацию сведений о полученном от покупателя налоге и не уплатил его в бюджет (к чести продавца надо отметить, что он все же сделал это в более поздний период). Налоговый орган в результате

⁹ См., например, Определение ВАС РФ от 14.10.2008 N 4588/08 по делу N A33-12967/2007, Постановление Четвертого Арбитражного Апелляционного суда от 27.11.2009 N A19-3597/2008 по делу N A19-3597/2008, Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 17.12.2009 N A63-5615/2009 по делу N A63-5615/2009, Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского округа от 11.04.2011 N Ф09-984/11-С2 по делу N A71-2273/2010-A25, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда РФ от 20.07.2011 N A76-2063/2011 по делу N A76-2063/2011, Решение Арбитражного суда Курганской области от 27.01.2012 по делу N A34-4521/2011, Решение Арбитражного суда Курганской области N 22/2012-17460(1) от 11.03.2012 по делу N A34-6702/2011.

¹⁰ Определение ВАС РФ от 14.10.2008 N 4588/08 по делу N A33-12967/2007.

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2009 N 20-П; Постановление Президиума ВАС РФ от 02.02.2010 N 4588/08 по делу N A33-12967/2007.

¹² Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 17.12.2009 N A63-5615/2009 по делу N A63-5615/2009.

¹³ Постановление Европейского Суда по правам человека от 22.01.2009 N 3991/03.

встречной проверки обнаружил это несоответствие и доначислил покупателю налог и пени. Отметим, что в результате государство фактически получило спорную сумму налога дважды.

Компания пыталась оспорить решение налогового органа, указывая на то, что хотя поставщик и не уплатил налог вовремя, сама компания полностью выполнила все предписанные законом обязанности. Однако болгарские суды компанию не поддержали. Дело в том, что в болгарском законе того времени (а дело было еще до вступления Болгарии в ЕС) было прямо сказано, что право покупателя на вычет возникает лишь в том случае, если поставщик учел полученный налог в своем учете и включил этот налог в свою декларацию, причем в «правильном» периоде. Таким образом, на покупателя возлагалась безусловная ответственность за действия поставщика. Отметим, что столь жесткого требования мы не обнаруживаем ни в законодательстве стран ЕС, ни даже в российском кодексе.

ЕСПЧ постановил, что в рассматриваемом деле имело место нарушение Статьи 1 Протокола 1 к Конвенции, то есть неоправданное лишение компании ее имущества. Суд сослался, в частности, и на свое постановление по делу «Интерсплав против Украины», рассмотренное выше.

Как отметил суд, страна может принимать разумные меры для пресечения налоговых злоупотреблений, в том числе требовать от налогоплательщика «специальной осмотрительности». Однако суд счел, что «в отсутствие каких-либо указаний на прямое участие [налогоплательщика] в злоупотреблении ... или каких-либо указаний на осведомленность о таком нарушении» власти не могут наказывать налогоплательщика за действия поставщика, «который находился вне контроля» налогоплательщика. По мнению суда, такое наказание нарушает «справедливый баланс, который должен быть соблюден между требованиями общественных интересов и требованиями защиты права собственности». В результате дело было решено в пользу налогоплательщика.

Данное постановление ЕСПЧ, бесспорно, благоприятно для налогоплательщика, в том числе российского. Соответственно, его можно и нужно использовать в спорах с налоговыми органами. При этом стоит отметить, что позиция ЕСПЧ вовсе не отменяет сложившейся ранее российской судебной практики; напротив, они вполне соответствуют друг другу.

Так, согласно Конституционному Суду РФ (2003 год), Конституция РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет».¹⁴ Согласно Высшему Арбитражному Суду (2006 год), налоговый орган обязан доказывать необоснованность полученной налогоплательщиком налоговой выгоды. При этом налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, «если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности».¹⁵

На практике последнее положение интерпретируется судами и налоговыми органами как обязанность покупателя производить целый комплекс мероприятий, направленных на проверку добросовестности своих поставщиков (хотя законом такое требование и не предусмотрено). Увы, как уже упоминалось, возможность потребовать «осмотрительности» от налогоплательщика вполне одобрительно упоминалась ЕСПЧ.

Рассматриваемое постановление ЕСПЧ впервые было процитировано в одном из определений ВАС РФ (2009 год) в качестве одного из оснований для пересмотра дела об отказе в вычете НДС российскому налогоплательщику.¹⁶ В этом деле налоговый орган оспорил возмещение НДС российской организации в связи с приобретением ею здания; основанием послужило то, что «расхо-

¹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 N 329-О.

¹⁵ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53.

¹⁶ Определение ВАС РФ от 27.04.2009 N ВАС-2635/09 по делу N А68-8565/07-362/11.

ды по приобретению [здания] реально не были понесены» (деньги были получены по «вексельной схеме»). Несмотря на целый ряд действительно довольно подозрительных обстоятельств дела, ВАС РФ отметил, что налогоплательщик «осуществляет реальную экономическую деятельность», которая «не могла им осуществляться без приобретения здания», и что продавец здания должным образом отразил полученный от покупателя НДС в своей декларации. Сославшись на упомянутое Постановление Пленума № 53 и на рассматриваемое постановление ЕСПЧ, ВАС РФ передал дело в Президиум для пересмотра в порядке надзора. Позднее оно было пересмотрено в пользу налогоплательщика.¹⁷

После этого постановление ЕСПЧ неоднократно использовалось при разрешении дел (в основном в пользу налогоплательщика) и нижестоящими судами, в том числе кассационной инстанции.¹⁸

Таким образом, налогоплательщики могут использовать данный прецедент при доказывании неправомерности отказа им в вычете НДС, если налоговый орган пытается возложить на налогоплательщика ответственность за действия поставщика. Вместе с тем следует иметь в виду, что это дело хотя и укрепляет позицию налогоплательщика, все же не снимает с него обязанности проявлять должную осмотрительность в отношении своих поставщиков.

«Юкос» против России

Здесь мы рассмотрим дело «Юкос против России» (2011 год),¹⁹ которое является лишь одним из дел, рассматриваемых ЕСПЧ в связи с печально известными российскими процессами против самого «Юкоса», его руководителей и сотрудников. Что касается налогового аспекта, в данном случае российские суды отказались применить к налоговым искам против Юкоса предписанный законом срок исковой давности, а, кроме того, не предоставили ответчику достаточного времени для изучения материалов налогового дела.

Заявитель (ОАО «Нефтяная компания «Юкос») выдвигал целый ряд жалоб о нарушении его конвенционных прав. По характеру эти жалобы можно условно разделить на две группы: налоговые и политические. ЕСПЧ признал нарушение Конвенции по некоторым из жалоб налогового характера; нарушений по «политическим» жалобам он не установил (и мы их здесь не рассматриваем).

Рассмотрим, в чем, по мнению ЕСПЧ, заключаются нарушения государства в данном деле.

А. Нарушение статьи 1 Протокола 1 к Конвенции («Защита собственности»)

В 2004 году «Юкос» был привлечен к налоговой ответственности по итогам проверки его деятельности за 2000-2003 годы.

Выездная налоговая проверка состоялась в 2003 году; по ее итогам был составлен акт от 29.12.2003 г. Позднее, 14 апреля 2004 года, было вынесено решение о привлечении «Юкоса» к налоговой ответственности.

Учитывая, что с 2000 года до момента вынесения решения о привлечении к ответственности прошло более трех лет, «Юкос» заявил о том, что налоговые органы пропустили срок давности и не имеют права привлечь компанию к ответственности за 2000 год (ст.113 НК).

¹⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 N 2635/09 по делу N А68-8565/07-362/11.

¹⁸ См., например, Постановление ФАС Московского округа от 20.08.2009 N КА-А40/7280-09-2 по делу N А40-1471/09-76-6; Постановление ФАС Поволжского округа от 14.04.2011 по делу N А55-16655/2010; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15.02.2010 по делу N А32-15411/2009-57/92-19/400; Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2011 N Ф09-984/11-С2 по делу N А71-2273/2010-А25; Постановление ФАС Центрального округа от 10.06.2011 по делу N А68-10048/07-437/13.

¹⁹ Постановление Европейского суда по правам человека N 14902/04 от 20.09.2011 г.

Налоговые органы в ответ на это заявили, что положения статьи 113 НК созданы для добросовестных налогоплательщиков, а на недобросовестных они не распространяются. «Юкос», по их мнению, относился именно к категории недобросовестных налогоплательщиков ввиду того, что он затягивал представление запрашиваемых налоговыми органами документов во время выездной налоговой проверки и создавал препятствия для налогового контроля.

Спор дошел до Президиума ВАС РФ, который обратился за разъяснениями в Конституционный суд РФ.

Конституционный суд в ответ выпустил пространное постановление,²⁰ в котором фактически подтвердил возможность дифференцированного толкования статьи 113 НК в зависимости от добросовестности или недобросовестности налогоплательщика. Вооружившись мнением Конституционного суда, Президиум ВАС подтвердил правомерность привлечения «Юкоса» к ответственности за 2000 год: он признал, что причины пропуска налоговым органом срока давности были «уважительными» в связи с тем, что в действиях «Юкоса» установлены факты воспрепятствования осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки.

Отметим, что действовавшая тогда редакция статьи 113 НК РФ не предусматривала возможности приостановления сроков давности привлечения к налоговой ответственности в случае неправомерных действий налогоплательщика. Изменения, предусматривающие возможность такого приостановления, были внесены в кодекс 2006 году.

Итак, российские суды оправдали свои действия по привлечению «Юкоса» к налоговой ответственности за пределами сроков давности ссылкой на постановление Конституционного суда, фактически изменившее порядок применения статьи 113 НК «задним числом».

Анализируя этот «манёвр» государства, ЕСПЧ отметил, что одно из требований к правомерности вмешательства государства в имущественные права граждан и юридических лиц в смысле ст. 1 Протокола 1 к Конвенции заключается в том, что такое вмешательство должно быть основано на национальном праве. При этом право должно обладать таким качеством, как предсказуемость. Постановление Конституционного суда, принятое 14 июля 2005 года и фактически изменившее порядок применения статьи 113 НК, налогоплательщик никак не мог предвидеть в 2000 году. Соответственно, Постановление Конституционного суда не могло считаться «правом» в понимании ст. 1 Протокола 1 применительно к событиям 2000 года. Таким образом, ЕСПЧ заключил, что действия государства по привлечению «Юкоса» к налоговой ответственности за период, выходящий за пределы срока давности, не основаны на национальном праве и нарушают ст. 1 Протокола 1 к Конвенции.

Зафиксировав нарушение по этому эпизоду, ЕСПЧ признал неправомерным и увеличение на 100% штрафов за 2001 год на том основании, что правонарушение является для «Юкоса» повторным после нарушения в 2000 году (п.2 ст.112 НК, п. 4 ст. 114 НК).

Итак, суд признал нарушение государством ст. 1 Протокола 1 к Конвенции по двум эпизодам – привлечение «Юкоса» к налоговой ответственности за 2000 год и удваивание штрафов за 2001 год на основании повторности нарушения.

Б. Нарушение статьи 6 Конвенции («Право на справедливое судебное разбирательство»)

²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа"

Наверное, одной из наиболее заметных особенностей процесса по делу «Юкоса» является его чрезвычайная поспешность. Анализируя судебный процесс на предмет соответствия статье 6 Конвенции, ЕСПЧ отметил следующее.

1) При подготовке к слушанию дела в первой инстанции юристам «Юкоса» было фактически предоставлено 4 дня на ознакомление с многотомными материалами дела, что суд счел объективно недостаточным.

2) Рассмотрение дела в апелляционной инстанции началось через 21 день после получения «Юкосом» решения суда первой инстанции, несмотря на его ходатайства отложить слушание.

ЕСПЧ признал, что судебный процесс по этим двум эпизодам велся с нарушением процессуальных гарантий статьи 6 Конвенции, а именно:

- заявитель не имел достаточного времени для подготовки своей защиты в первой и во второй инстанции (нарушение пункта 3 (b) статьи 6 Конвенции);
- невозможность подготовки заявителем своей защиты настолько сильно ущемила его процессуальные права, что весь судебный процесс перестал отвечать критерию справедливости (нарушение пункта 1 статьи 6 Конвенции).

Таким образом, суд признал нарушение государством процессуальных прав «Юкоса» по пунктам 1 и 3 (b) статьи 6 Конвенции.

Говоря о возможности использования дела «Юкоса» в планировании стратегий судебной защиты, необходимо отметить, что этот прецедент является в некотором смысле уникальным, что не оставляет возможностей для его массового применения. Так или иначе, в российской судебной практике ссылок на него пока не встречалось.

Пожалуй, самым интересным для налогоплательщиков может быть пункт о нарушении процессуальных прав по статье 6 Конвенции. Так, недостаточность времени и возможностей для подготовки защиты налогоплательщика перед судебным процессом может быть основанием для оспаривания действий государства сначала на национальном уровне, а потом и на уровне ЕСПЧ.

Что касается нарушений по статье 1 Протокола 1, то в данном деле они выявлены при весьма нетипичных обстоятельствах, что сильно сужает сферу их применимости в повседневной практике. Кроме того, в настоящее время формулировка нормы об исковой давности уже изменена. Пожалуй, ссылка на прецедент «Юкоса» в контексте нарушения по статье 1 Протокола 1 была бы уместна в ситуации, когда налоговые органы пытаются «задним числом» применить норму права в таком истолковании, которого налогоплательщик в момент совершения правонарушения предвидеть никак не мог, и которое существенно изменяет действие этой нормы применительно к его ситуации.

Выводы

Как видим, некоторые прецеденты ЕСПЧ могут быть весьма полезны при разрешении налоговых споров в российских арбитражных судах (естественно, наряду с положениями собственно российского законодательства и судебной практики). Так, если налоговый орган необоснованно затягивает положенное налогоплательщику возмещение налога или пытается необоснованно истребовать с него какие-то дополнительные документы, налогоплательщик может в свою защиту сослаться на дело «Интерсплав против Украины». Если налоговый орган отказывает налогоплательщику в вычете НДС ввиду неправомерных действий его поставщика, хорошим подспорьем будет дело «Булвес против Болгарии» (хотя оно и не снимает с налогоплательщика обязанности проявлять должную осмотрительность). Ввиду крайней специфичности дела «Юкос против Рос-

сии» воспользоваться им в российском суде может оказаться затруднительно, но в принципе на него можно сослаться, например, если налогоплательщику не было предоставлено достаточного времени для ознакомления с материалами налогового дела.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990