



Э. Н. Нагорная

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

Оценка доказательств в суде

- ♦ Правовые презумпции в налоговых спорах
- ♦ Распределение бремени доказывания между субъектами доказывания
- ♦ Виды доказательств в налоговых спорах

Эвелина Нагорная

**Налоговые споры. Оценка
доказательств в суде**

«Юстицинформ»

2009

Нагорная Э. Н.

Налоговые споры. Оценка доказательств в суде /
Э. Н. Нагорная — «Юстицинформ», 2009

ISBN 978-5-7205-1153-1

Впервые в одной книге в интересной и доступной форме изложены все аспекты доказательства в судопроизводстве по налоговым спорам и приведены наиболее часто встречающиеся примеры из судебной практики. Автором выработаны критерии определения недобросовестного налогоплательщика, что делает настоящее издание интересным не только для ученых-правоведов, преподавателей, студентов юридических учебных заведений, но и для широкого круга читателей, связанных с экономической деятельностью: руководителей, бухгалтеров, юрисконсульты предприятий, налоговых адвокатов и т. п. Книга публикуется с учетом последних изменений Налогового кодекса РФ и постановлений Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ. 2-е издание, переработанное и дополненное

ISBN 978-5-7205-1153-1

© Нагорная Э. Н., 2009

© Юстицинформ, 2009

Содержание

Введение	5
Глава I	10
§ 1. Презумпция незнания закона	10
§ 2. Презумпция добросовестности налогоплательщика	16
2.1. Признаки добросовестного поведения налогоплательщика	16
2.2. Недобросовестность как злоупотребление налогоплательщиком своими правами	35
Конец ознакомительного фрагмента.	40

Эвелина Николаевна Нагорная

Налоговые споры: оценка доказательств в суде

Введение

Доказывание и его проблемы останутся актуальными до тех пор, пока существует разбирательство дел в судах. Но в определенные моменты существования государства и права актуальность доказывания возрастает¹.

Известный юрист И.В. Решетникова связывает обострение необходимости исследования доказательственного права с развитием состязательности гражданского процесса².

Что касается налоговых споров, то актуальность доказывания при их разрешении в настоящее время обусловлена принятием Налогового кодекса Российской Федерации (и постоянным его изменением), а также Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ) 2002 г., в котором появился раздел III «Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений».

Тем самым впервые официально было признано наличие особенностей рассмотрения судебных дел, возникающих из публичных правоотношений, к которым, безусловно, относятся дела, возникающие из налоговых правоотношений. При этом судебно-арбитражной практикой было накоплено такое количество этих особенностей, что при принятии АПК РФ 2002 г. потребовалось включение целого раздела, регулирующего производство по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений.

Доказательственное право не может изучаться без практики его реализации. При этом главенствующую роль в развитии теории доказательственного права играет правоприменительная практика³.

В условиях возрастания роли договорных отношений, распада прежней правовой системы, наличия большого числа субъектов, находящихся в отношениях координации, судебная власть может сыграть в определенной мере роль интегрирующего начала. Суды путем прецедентного регулирования способны оказать позитивное воздействие на становление новой правовой системы, выработку единых общих правил поведения в конкретных фактических ситуациях⁴.

Одним из обстоятельств, подвигших И.В. Решетникову к написанию «Курса доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве», является накопленный в науке материал о доказывании и доказательствах⁵. Автор настоящего исследования должен признать, что в науке имеется не так много материала о доказывании и доказательствах при разрешении арбитражными судами споров, вытекающих из налоговых правоотношений, хотя эти споры рассматриваются арбитражными судами уже более 10 лет с момента принятия Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 1991 г. и АПК РФ 1992 г.

¹ См.: Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М.: Норма (Издательская группа «Норма-Инфра-М»), 2000. С. 7.

² См.: Там же.

³ См.: Там же. С. 52, 53.

⁴ См.: Ярков В.В. Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права. Екатеринбург, 1992. С. 173, 174.

⁵ См.: Решетникова И.В. Указ. соч. С. 7, 8.

Экономические отношения привели к развитию налогового законодательства и выделению в них института доказательств⁶.

Своеобразной вехой в этом процессе явилось принятие Постановления Конституционного Суда РФ (КС РФ) от 14 июля 2003 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Папирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Балис». Этот документ содержит ряд значимых правоположений. В частности, федеральный законодатель, принимая законы в области налогового регулирования, обязан исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений и внешнеэкономической деятельности.

Другой важный вывод: нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с дискреционными нормами гражданского законодательства.

Данные правоположения окажут значительное влияние на формирование арбитражно-судебной практики в области доказывания, однако наиболее значимым в этой сфере правоприменения является вывод Конституционного Суда РФ о том, что на суд возложена обязанность содействовать лицам, участвующим в рассмотрении налогового спора, в получении необходимых доказательств от других лиц.

Юридическая общественность и предприниматели активно откликнулись на веяния времени, о чем свидетельствует выход в печать спецвыпуска на тему «Доказательства» приложения «Юрист» к газете «Экономика и жизнь» (ноябрь 2003 г., № 47 (9001)), в котором были опубликованы статьи судебных работников, адвокатов, ученых. Например, обосновывая необходимость введения суда присяжных в гражданский и арбитражный процесс, П. Астахов и К. Скловский ссылаются на то, что, поскольку арбитражные суды сосредоточили достаточно квалифицированные кадры и смогли создать функционирующую систему проверки правильности и единообразия применения законов, т. е. вопросов права, резко повысилось сегодня значение доказывания фактов⁷.

Таким образом, очевидно, что и ученые-юристы, и практикующие адвокаты, и высший орган судебной власти практически в один и тот же период пришли к выводу о значимости проблемы доказывания именно в настоящее время.

И.В. Решетникова отмечает, что доказательства – очень специфическое правовое явление: общие положения о доказательствах содержатся в нормах гражданского процессуального права, а вопросы доказывания по отдельным категориям гражданских дел в большинстве своем – в соответствующих отраслях материального права.

Создание процессуальных и материально-правовых начал ставит вопрос о месте доказательств в системе права⁸.

Доказывание по каждой категории дел сугубо специфично: есть свой предмет доказывания, особенности в распределении обязанности доказывания и допустимости доказательств⁹.

Целью настоящей работы является раскрытие всех этих составляющих доказывания по налоговым делам. Автор ставит перед собой задачу на стыке норм процессуального и материального права проследить особенности в распределении бремени доказывания по налоговым

⁶ См.: Там же. С. 51.

⁷ См.: Астахов П., Скловский К. Лекарство от коррупции // Российская газета. 2003. № 196(3310).

⁸ См.: Решетникова И.В. Указ. соч. С. 10.

⁹ См.: Там же. С. 18.

спорам, проанализировать специфику использования различных видов доказательств по данной категории дел. Вместе с тем И.В. Решетникова в своих исследованиях приходит к выводу о межотраслевом характере доказательственного права, что предоставляет возможность для применения аналогии¹⁰.

Именно межотраслевой характер доказательственного права, с одной стороны, определяет сложность избранной темы, а с другой стороны, позволяет осветить ее различные грани, на стыке которых возможно наиболее объемное понимание взаимодействия налогового права с другими отраслями материального права и арбитражным процессом при доказывании по налоговым спорам.

С введением в действие АПК РФ 2002 г. в него впервые на стадии подготовки дела к судебному разбирательству был включен такой этап, как предварительное судебное заседание, направленный именно на наиболее полное раскрытие доказательств еще на стадии подготовки дела к судебному разбирательству, для чего суд был наделен полномочиями разрешать ходатайства сторон, определять достаточность представленных доказательств, доводить до сведения сторон, какие доказательства имеются в деле, а стороны – правом представлять доказательства, заявлять ходатайства, излагать свои доводы по всем возникающим вопросам (ст. 136 АПК РФ).

Проблема доказывания самым тесным образом связана с наличием в российском гражданском процессе принципа состязательности, пределы действия которого различным образом были обозначены законодателем на разных этапах развития процессуального законодательства в принимаемых АПК РФ.

И.Е. Энгельман перечислил положения римского и общегерманского процесса, выражающие содержание состязательных начал в гражданском процессе.

1. *Nemo iudex sine actore*. Нет истца, нет и суда, т. е. разбирательство по делу прекращается в тот момент, когда истец перестает об этом ходатайствовать.

2. *Audiat et altera pars*. Да выслушают и противную сторону. Каждая сторона имеет равное право говорить и слушать в судебном заседании. Поскольку истец имеет первое слово, ответчику принадлежит последнее слово.

3. *Ne prokedat iudex ex officio*. Судья не имеет служебных обязанностей, связанных с собиранием доказательств, а потому он не вправе собирать доказательства по своей инициативе и привлекать других лиц к участию в процессе.

4. *Quod non est in actis est in mundo*. Чего нет в деле, того нет и на свете. Это правило эпохи крайнего письменного формализма полезно с точки зрения фиксации всех необходимых сведений в протоколе судебного заседания.

5. *Judex ne eat ultra petita partium*. Суд не должен выходить за пределы требований сторон и, как следствие, не вправе присудить стороне более, чем она требовала.

6. *Jura novit curia*. Законы знает суд, т. е. суду лучше знать, какие законы следует применить по результатам рассмотрения заявленного спора независимо от факта наличия или отсутствия ссылок на эти законы самих сторон. Если же сторона ссыпается на обычное право, то она обязана доказывать его наличие.

7. *Sententia ferri debet secundum allegata et probata, non secundum conscientiam*. Решение должно быть постановлено по представленным и доказанным обстоятельствам, а не по убеждению совести¹¹.

Были ли восприняты, и если были, то с какой степенью полноты, эти положения российским арбитражным процессуальным законодательством, прослежено автором настоящей работы.

¹⁰ См.: Решетникова И.В. Указ. соч. С. 45.

¹¹ См.: Энгельман И.Е. Курс русского гражданского судопроизводства. Юрьев, 1912. С. 195–199.

Заслуживает особого внимания Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П по делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа, в котором Конституционный Суд РФ установил, что публично-правовая природа налоговых правонарушений и претерпевание негативных последствий их совершения предполагают, что по тагам делам требуется обнаружение, выявление налоговых правонарушений, собрание доказательств.

В данном документе Конституционный Суд РФ отметил, что законодатель ввел институт давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений в целях достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений. При этом Конституционный Суд РФ подчеркнул, что введение срока давности юридически обеспечивает возможность сбора и закрепления доказательств правонарушения.

Давность привлечения к налоговой ответственности – институт, общий для правовых систем государств – участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния, с тем чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (Постановление от 22 июня 2000 г. по делу Коэм и другие против Бельгии).

В конвенциях Совета Европы обязанность платить законно установленные налоги и сборы специально не регламентируется. Отправные моменты для регулирования этих отношений сформулированы в ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 20 марта 1952 г. (СЕД № 9). В соответствии с п. 1 данной статьи каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности.

В пункте 2 специально оговаривается, что положения статьи не умаляют право государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов. К числу допустимых мер, в частности, относятся наложение ареста на имущество в связи с его продажей для покрытия задолженности по налогам или выполнения других финансовых обязательств, залог в пользу налоговых органов в обеспечение уплаты невыплаченных налогов или штрафов¹².

Следует отметить, что обязанность платить законно установленные налоги и сборы была признана именно в практике Европейского Суда по правам человека. В решении по делу Дербю против Швеции от 23 октября 1990 г. Суд установил, что сфера действия п. 2 ст. 1 Протокола № 1 распространяется и на установление обязанности платить налоги¹³.

В практике Европейской комиссии и Европейского Суда по правам человека поднимался вопрос о том, распространяются ли гарантии ст. 6 Конвенции (право на справедливое судебное разбирательство) на споры в сфере налогообложения. Комиссия неоднократно подчеркивала, что ст. 6 не применяется в отношении подобных разбирательств. Однако впоследствии в одном из дел она не исключила возможность того, что судебное разбирательство, связанное с введением специального сбора, предполагало предъявление уголовного обвинения в соответствии

¹² См.: Помьен Д., Харрис Д., ЗваакЛ. Европейская конвенция о правах человека и Европейская социальная хартия: право и практика. М., 1998. С. 420, 421.

¹³ Eur. Court. H.R. Darby v. Sweden Judgment of 23 October 1990. Series A. № 187; Стандарты Совета Европы в области прав человека применительно к положениям Конституции Российской Федерации. Избранные права. М., 2002. С. 426.

с п. 1 ст. 6. Подобный подход нашел отражение и в практике Европейского Суда по правам человека¹⁴.

Таким образом, международная судебная практика подтверждает, что на споры в сфере административных правоотношений, в том числе налоговые, распространяется действие гарантии на справедливое судебное разбирательство, которая закреплена в ст. 46 Конституции РФ и п. 3 ст. 2 АПК РФ.

¹⁴ Eur. Commission. H.R. Application 12670/87, H.V. Sweden. Decision of 10 March 1988. Стандарты Совета Европы в области прав человека применительно к положениям Конституции Российской Федерации. Избранные права. М., 2002. С. 429.

Глава I

ЗНАЧЕНИЕ ПРАВОВЫХ ПРЕЗУМПЦИЙ В РАСПРЕДЕЛЕНИИ БРЕМЕНИ ДОКАЗЫВАНИЯ

§ 1. Презумпция незнания закона

В римском гражданском процессе вследствие недостаточности представленных доказательств часто прибегали к презумпциям.

В целом все презумпции в римском праве распадаются на три группы: презумпции, не допускающие против себя никаких доказательств; презумпции, которые чаще всего вводятся законом и считаются презумпциями до тех пор, пока против них не будут представлены доказательства; обыкновенные умозаключения от определенного факта к вероятному последствию¹⁵.

Общепринятое в гражданском процессе требование, чтобы истец доказал фактические обстоятельства, на которые он ссылается в обоснование своего иска, а ответчик – фактические обстоятельства выдвигаемых ими возражений, не имеет своего применения в отношении фактов общеизвестных и презумпций.

По английскому и французскому гражданскому процессуальному праву презумпциями юридическими (законными) являются предусмотренные правом (законом) предположения, в силу которых при наличии известных условий те или иные факты признаются установленными¹⁶.

В Англии и Франции проводится различие между юридическими презумпциями неопровержимыми, т. е. не подлежащими оспариванию, и презумпциями опровержимыми, подлежащими оспариванию, в отношении которых допускается представление доказательств для их опровержения (иначе – презумпциями условными).

Значение юридических презумпций в английском гражданском процессе не только в том, что юридические презумпции обязывают суд, поскольку они не будут оспорены, но и влекут также и изменения в распределении тяжести доказательств. Те, в чью пользу законные презумпции установлены, освобождаются от их доказывания¹⁷.

Презумпция является прежде всего приемом, посредством которого закон распределяет между сторонами бремя доказывания: презумпция указывает, на ком лежит бремя (т. е. необходимость) доказывания положения, противного презумпции¹⁸.

Все презумпции в российском праве могут быть опровергнуты¹⁹.

Правовые презумпции сдвигают бремя доказывания, освобождая одну из сторон от обязанности доказывать обстоятельства, на которые она ссылалась²⁰. В целом процессуалисты единодушны во мнении о важном значении презумпций при решении вопроса о распределении обязанностей по доказыванию имеющих значение по делу фактов²¹.

¹⁵ См.: Салогобова Е.В. Римский гражданский процесс. М.: Городец, 1997. С. 112–114.

¹⁶ См.: Кейлин А.Д. Судостроительство и гражданский процесс капиталистических государств. Часть 2-я. М.: Внешторгиздат, 1958. С. 248, 249.

¹⁷ См.: Кейлин А.Д. Указ. соч. С. 252–254.

¹⁸ См.: Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу. М., 1950. С. 104, 105.

¹⁹ См.: Решетникова И.В. Указ. соч. С. 163.

²⁰ См.: Плюхина М.А., Решетникова И.В. Доказывание в судебной практике по гражданским делам. Екатеринбург, 1997. С. 33.

²¹ См.: Лилуашвили Т.А. Предмет доказывания и распределение бремени между сторонами в советском гражданском процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1961. С. 14; Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии.

Общеправовой презумпцией является применявшаяся в римском праве презумпция знания закона. Римляне говорили, что незнание закона, знание которого предполагается, не служит извинением для лица, нарушившего закон (*ignorantia juris, quod quisque tenetur scire non excusat*); другими словами, никто не может отговариваться незнанием закона (*nemo ignorantia juris rescuare potest*). Эта презумпция широко используется в российском праве²².

По классификации английского гражданского процессуального права эта презумпция относится к юридически неопровержимым презумпциям²³.

Необходимо обратить внимание на то, что эти правила применяются не только в процессе; ими определяются сами правоотношения сторон как таковые. Иными словами, они имеют материально-правовой характер²⁴.

Применительно к налоговым спорам вопросы доказывания и доказательств определяются нормами не только АПК РФ, но и Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Особенностью доказывания по налоговым спорам является установление доказательственных презумпций²⁵.

Между тем в налоговом праве России существует норма, согласно которой обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Указанная норма права корреспондирует с подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, в соответствии с которым налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах и принятых на их основании нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

Анализ этих норм свидетельствует о том, что законодатель, устанавливая их, не был ориентирован ни на неопровержимую общеправовую презумпцию, сформулированную еще римскими, а затем английскими учеными, ни на презумпцию российского права, закрепленную в том числе в ч. 2 ст. 15 Конституции РФ.

Впрочем, этому есть объяснение. До принятия НК РФ в 1999 г. в России существовало множество инструкций, принимаемых Государственной налоговой службой Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации и регистрируемых Министерством юстиции Российской Федерации, которые регулировали порядок взимания тех или иных видов налогов, зачастую вольно трактуя положения законов об этих налогах.

В результате этого налогоплательщик оказывался перед выбором применения прямого указания закона или пункта инструкции Госналогслужбы России, толкующего норму права по-своему. От этого выбора зависело не только правильное исчисление налогов, но и привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Следует признать, что в условиях перехода страны к устойчивой рыночной экономике отступление в налоговом праве от понятия неопровержимости презумпции знания закона оправданно, что подтверждает судебная практика.

Так, открытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании частично недействительным ее решения об уплате налога

Минск, 1969. С. 126; Комментарий к Гражданскому процессуальному кодексу. М., 1996. С. 84; Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 1997. С. 70; Шишкин С.А. Состязательность в гражданском и арбитражном судопроизводстве. М., 1997. С. 168; Туманова Л.В. Рассмотрение судами дел, возникающих из публично-правовых отношений. Тверь, 1998. С. 70.

²² См.: Салогубова Е.В. Указ. соч. С. 112–114.

²³ См.: Nokes. An Introduction to Evidence. С. 54. По Кейлину А.Д. Указ. соч. С. 350.

²⁴ См.: Гурвич М.А. Указ. соч. С. 107.

²⁵ См.: Дегтерева Г. В. Доказывание и доказательства по налоговому спору // Арбитражная практика. 2002. № 2. С. 32.

на прибыль, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на содержание жилищного фонда, пени за несвоевременную уплату налогов, а также о привлечении истца к ответственности в соответствии с п. 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ.

Решением от 5 июля 2001 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования истца, так как доходы от сдачи имущества в аренду не подлежат налогообложению.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Судом кассационной инстанции было установлено, что решение суда в части признания недействительным решения инспекции в части взыскания недоимки по налогу на пользователей автомобильных дорог и налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы следует отменить, в иске истцу отказать по следующим основаниям.

Согласно ст. 606 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Из содержания приведенной нормы следует, что арендодатель предоставляет принадлежащее ему имущество арендатору во временное владение и пользование, получая при этом доход в виде платы за него. По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, а заказчик – оплатить эти услуги (ст. 779 ГК РФ). Данная норма фактически не исключает возможности распространения правил, касающихся этого договора, и на отношения, вытекающие из договора аренды имущества.

В соответствии со ст. 38 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) являются объектами налогообложения.

Выручка от реализации товаров, выполняемых работ и предоставляемых услуг является объектом обложения вышеназванными налогами, поэтому налоговый орган, установив ее наличие у истца от сдачи имущества в аренду, правомерно принял решение о необходимости включения ее в налогооблагаемую базу.

Аналогичную позицию занял Верховный Суд РФ (Решение от 24 февраля 1999 г. № ГКПИ 98-808,809) в отношении услуг по сдаче в аренду имущества при обложении налогом на добавленную стоимость (НДС).

Вместе с тем решение суда в части признания недействительным решения ответчика о взыскании налоговых санкций за неуплату данных налогов с дохода, полученного от сдачи имущества в аренду, было оставлено без изменения, поскольку при исчислении налоговой базы налогоплательщик руководствовался соответствующими инструкциями налоговых органов, что в силу подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ является обстоятельством, исключающим вину лица в совершенном налоговом правонарушении. В частности, п. 21.3 Инструкции Госналогслужбы России от 15 мая 1995 г. № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» (с изм. и доп. от 27 марта 1997 г.) предусматривал исчисление налога на пользователей автомобильных дорог от арендной платы лишь организациями, уставной деятельностью которых является предоставление в аренду имущества²⁶.

Таким образом, мы видим, что, в отличие от других отраслей права, в налоговом праве презумпция знания закона является опровержимой. Это означает, что налогоплательщик предполагается знающим налоговое законодательство, пока не докажет, что исполнял требования закона, руководствуясь письменными разъяснениями по вопросам его применения данным финансовым (в прежней редакции НК РФ – налоговым) либо другим компетентным органом.

Следовательно, бремя доказывания незнания закона возлагается на налогоплательщика, который должен представить суду соответствующие разъяснения.

Из текста подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ следует, что эти разъяснения не обязательно даны конкретному налогоплательщику, а могли быть опубликованы, например, в периодической

²⁶ См.: Дело № КА-А40/5186-01 //Архив ФАС МО.

печати; эти разъяснения должны быть даны не любым органом, а лишь компетентным финансовым (в прежней редакции НК РФ – налоговым) либо каким-либо иным; эти разъяснения по смыслу и содержанию должны относиться к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение; наконец, не имеет значения дата издания этих разъяснений.

Анализ данной нормы права не позволяет согласиться с высказыванием некоторых авторов о том, что если даже налогоплательщик не был введен в заблуждение уполномоченным государственным органом, то и в этом случае он не лишен возможности доказывать, что добросовестно заблуждался относительно истинного смысла закона²⁷.

Пределы опровержения презумпции знания налогового закона ограничены выполнением налогоплательщиком разъяснений уполномоченного государственного органа.

В августе 2003 г. Организация экономического сотрудничества и развития выпустила Рекомендации по составлению хартии налогоплательщика, которые включают в том числе и ее примерный текст и в которых закреплено обязательство налогоплательщика вести себя добросовестно.

Презумпции добросовестности налогоплательщика будет посвящен следующий параграф. Здесь же хотелось бы отметить, что составной частью добросовестного поведения налогоплательщика согласно Рекомендациям является объяснение полной картины ситуации, когда налогоплательщик запрашивает налоговое разъяснение или выдачу индивидуального нормативного акта²⁸.

Из данного правоположения можно сделать вывод, что если налогоплательщик недобросовестно выполняет указанную обязанность, приводя неполное описание возникшей ситуации, что может привести к неверному налоговому разъяснению, то такое разъяснение не подпадает под действие подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ и не может служить обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Таким образом, налогоплательщик, злоупотребивший своим правом на получение разъяснения налогового органа, лишается защиты, предоставляемой этим правом.

Практика применения данной нормы права повлекла ее дополнение. В соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ положение настоящего подпункта не применяется, в случае если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

На основании разд. VIII Декларации прав налогоплательщика США налоговая служба освобождает от уплаты штрафов в соответствии с законом, если налогоплательщик смог доказать, что действовал разумно и добросовестно или полагался в своих действиях на неправильный совет служащего налоговой службы.

Налогоплательщик освобождается от уплаты процентов в случаях, когда они явились следствием ошибок или задержек, вызванных служащим налоговой службы²⁹.

Следует отметить, что из формулы «Незнание законов не освобождает от ответственности» и ранее допускались определенные исключения, например в послереволюционный советский период развития страны³⁰.

Стабильность развития любого государства, таким образом, придает презумпции знания закона силу неопровержимости. И наоборот, признаком незавершенности развития того или иного строя в государстве может служить опровержимость презумпции знания закона. Несовершенные общественные отношения регулируются несовершенным законодательством.

²⁷ См.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ «Пресс», 2002. С. 126.

²⁸ См.: Налоговед. 2005. № 4. С. 65, 68.

²⁹ См.: Российско-Американское судейское партнерство. Материалы. Сравнительная практика рассмотрения споров, вытекающих из налоговых и иных административных правонарушений. М., 1999. С. 28.

³⁰ См.: Щекин Д.М. Указ. соч. С. 118.

Правда, Налоговым кодексом РФ введена революционная для налогового законодательства норма о возможности признания в судебном порядке нормативных актов налоговых органов (ранее – положений инструкции Госналогслужбы России) не соответствующими закону (п. 2 ст. 138 НК РФ).

Данная норма права позволяет налогоплательщику руководствоваться исключительно законом, одновременно заявляя иск о признании того или иного положения инструкции Госналогслужбы России не соответствующим этому закону.

Указанное обстоятельство также создает условия для постепенного отказа в налоговом праве от отступления от понятия неопровержимости общеправовой презумпции, так как добросовестный налогоплательщик, зная налоговое законодательство, обязан руководствоваться именно законом, а не его официальным или неофициальным толкованием. Более того, защищая свои права, он может оспорить незаконное положение нормативного правового акта в суде.

По мнению Е.В. Васьковского, нельзя отговариваться не только незнанием закона, но и непониманием или неправильным пониманием его³¹.

Правоприменительная практика такой развитой страны мира, как Канада, не приемлет ссылок налогоплательщика на незнание закона. Так, по делу компания «Пиллар Ойлфилд Проджектс» против Королевы (неформальная процедура) № 93-674 (GST) Налоговый суд Канады (судья г-н Боуман) отметил следующее³²: «Я согласен с представителем истца в том, что имеется некая несправедливость в том, что наказанию подвергается невинный налогоплательщик, который при расчете сумм, подлежащих уплате согласно новому сложному закону, совершил неумышленные ошибки, которые нельзя объяснить ни преступной халатностью, ни злонамеренностью. Простодушная честность, лежащая в основе непреднамеренных ошибок, не эквивалентна надлежащей добросовестности. Защита с помощью подобных аргументов требует доказательства того, что истец предпринял все возможные усилия с целью избежать ошибок». В удовлетворении иска налогоплательщика об оспаривании распоряжения налогового органа об уплате санкций за неуплату налога было отказано.

В то же время, разбирая правомерность начисления налога на товары и услуги (НТУ) по делу фирмы «Консолидейтид Канадиан Контрэкторс» против Королевы по неформальной процедуре, Налоговый суд Канады (судья г-н Боуман) отдельно остановился на начисленных налоговым органом санкциях и отметил, что в последнее время ему не приходилось сталкиваться с делами, в которых налогоплательщик проявил бы подобную добросовестность. Он сделал все, что было в его силах, чтобы обеспечить надлежащую уплату НТУ и его перечисление в бюджет. При этом он основывался на опубликованных бюллетенях и устных подтверждениях официальных представителей Министерства национального дохода³³.

Более того, в опубликованных инструкциях Министерства доходов указывается, что отмена штрафов, предусмотренных ст. 281.1 Акта об акцизах, самим налоговым органом возможна, в том числе в силу получения неверной письменной информации от Министерства, задержек или ошибок в обработке документации со стороны Министерства³⁴.

Таким образом, и налоговое право развитых стран Европы и Америки с устойчивой правоприменительной практикой позволяет освобождать налогоплательщика от ответственности в случае выполнения им разъяснений налоговых органов по вопросам применения налогового законодательства. В связи с этим следует говорить о специфике налогового права вообще как права, действующего в сфере публичных отношений, одной из сторон в которых выступает

³¹ См.: Васьковский Е.В. Учение о толковании и применении гражданских законов. Одесса, 1901. С. 19, 20.

³² Семинар судей Налогового суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. Октябрь. 2001.

³³ См.: Дело № 96-2117 (GST)I // Семинар судей Налогового суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. Октябрь. С. 6.

³⁴ См.: Дело Федерального апелляционного суда Канады №А-445-97. Фирма «Консолидейтид Канадиан Контрэкторс» против Королевы // Семинар судей Налогового суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. Октябрь. С. 17, 18.

государственный орган. Поэтому если он дает разъяснения о применении налогового законодательства, то сторона налогового правоотношения, в качестве которой выступает налогоплательщик, не может нести отрицательные последствия ошибочных действий другой стороны данного правоотношения.

§ 2. Презумпция добросовестности налогоплательщика

2.1. Признаки добросовестного поведения налогоплательщика

Следующая законная презумпция, заимствованная российским законодательством из римского права, – презумпция добропорядочности – состояла в том, что всякий, пока не доказано иное, предполагается добропорядочным. Впервые в России понятие «добросовестный налогоплательщик» было закреплено правовым положением, сформулированным в Определении Конституционного Суда РФ по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разьяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В названном Определении указано, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции, в п. 3 мотивировочной части Постановления специально подчеркивается, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. Следовательно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются те выводы, которые содержатся в его мотивировочной и резолютивной частях, и принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности.

Вопрос о том, может ли считаться уплаченным списанный банком налог, реально не перечисленный в бюджет, при отсутствии соответствующих денежных средств на корреспондентском счете банка, если они были формально зачислены банком на счета налогоплательщика, а также при отсутствии денежных средств на расчетном счете налогоплательщика непосредственно, не был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ. Вместе с тем закрепленный в Постановлении подход, допускающий распространение его правовой позиции только на добросовестных налогоплательщиков, предполагает обязанность налоговых органов доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда РФ, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились.

В Постановлении указывается, что государство в лице своих налоговых и других органов должно осуществлять контроль за порядком исполнения банками публично-правовой функции по перечислению налоговых платежей в бюджет. В связи с этим в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, как это предусмотрено в п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Из Определения Конституционного Суда от 25 июля 2001 г. следует, что презумпция добросовестности налогоплательщика предполагает перенесение бремени доказывания факта уплаты налога с налогоплательщика на налоговый орган.

В этом же Определении КС РФ констатирует, что отношения банка и его клиента, вытекающие из договора банковского счета и основанные на принципе разумности и добросовестности действий его участников, являются гражданскими правоотношениями, в рамках которых исполнение банком обязательств по зачислению поступающих на счет клиента денежных средств и их перечислению со счета, а также распоряжение клиентом находящимися на его счете денежными средствами, зачисленными банком в том числе при исполнении им собственных обязательств перед клиентом, могут осуществляться лишь при наличии на корреспондентском счете банка необходимых денежных средств.

Однако при этом Конституционный Суд РФ не остается до конца логичным, чтобы следовать норме права, содержащейся в ст. 316 ГК РФ, в соответствии с которой, если место исполнения не определено законом, иными правовыми актами или договором, не явствует из обычаев делового оборота или существа обязательства, исполнение должно быть произведено по денежному обязательству в месте жительства кредитора в момент возникновения обязательства, а если кредитором является юридическое лицо – в месте его нахождения в момент возникновения обязательства.

Таким образом, гражданское законодательство, которое и регулирует взаимоотношения сторон по договору банковского счета, дает однозначный ответ на вопрос о том, когда лицо считается лишенным частной собственности в виде денежных средств, а именно в момент их поступления кредитору, если иное не предусмотрено законодательством или договором.

Конституционный Суд РФ приходит к внутренне противоречивому выводу, что отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями, а налогоплательщик считается лишенным частной собственности при этом с момента списания денежных средств с его расчетного счета.

Между тем применение ст. 316 ГК РФ в правоотношениях между налогоплательщиком и банком, клиентом которого он является, означало бы, что налог считается уплаченным в бюджет в момент зачисления денежных средств в бюджет на соответствующий счет, открытый по месту нахождения налоговой инспекции, на учете в которой состоит этот налогоплательщик.

В случае непоступления указанных сумм в бюджет перед налоговой инспекцией отвечать должен сам налогоплательщик.

Противоречит ли эта конструкция, положенная в основу судебно-арбитражной практики, которая была признана Конституционным Судом РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. не соответствующей Конституции РФ, презумпции добросовестности налогоплательщика?

Представляется, что нет, так как именно добросовестный налогоплательщик обязан в условиях рыночной экономики выбирать стабильно работающий банк, обеспечивающий поступление снятых с расчетного счета налогоплательщика денежных средств в бюджет.

Судебно-арбитражная практика по спорам, касающимся поступления сумм налогов в бюджет, показывает, что, как правило, эти суммы были перечислены налогоплательщиками через проблемные банки, находящиеся на грани банкротства. Вряд ли таких налогоплательщиков можно причислить к добросовестным.

Между тем занятая Конституционным Судом РФ правовая позиция направила судебно-арбитражную практику в совершенно иное русло, о чем свидетельствует одно из дел, рассмотренных Федеральным арбитражным судом Московского округа.

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции от 26 ноября 2002 г. об отказе

в отражении в лицевых счетах налогоплательщиков денежных средств, списанных с расчетных счетов налогоплательщиков, но не зачисленных на счета по учету доходов бюджетов.

Решением от 16 апреля 2003 г. заявление удовлетворено, поскольку налогоплательщиком соблюдены требования п. 2 ст. 45 НК РФ.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса РФ в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой налоговый орган ссылался на неправильное применение судом п. 2 ст. 45 НК РФ.

Заявитель в отзыве на кассационную жалобу возражал против заявленных требований по мотивам, изложенным в судебном акте, считая себя добросовестным налогоплательщиком.

Инспекция ссылаясь на то, что на момент предъявления ЗАО платежных поручений в АБ «Торибанк» на корреспондентском счете последнего не было достаточных денежных средств для перечисления налоговых платежей, списанных с расчетного счета налогоплательщика; поскольку банк исполняет платежные поручения клиентов в пределах сумм, числящихся на его корсчете, то при их отсутствии не происходит отчуждения денежных средств налогоплательщика, что влечет имитацию уплаты налогов в виде формального оформления платежей.

Согласно п. 3 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» положение ст. 57 Конституции РФ предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика – юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка.

Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т. е. налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, содержащееся в ст. 57 Конституции РФ, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщика.

Далее Конституционный Суд РФ приходит к выводу, что следует признать неконституционным истолкование, предполагающее, что моментом исполнения обязанности налогоплательщика – юридического лица по уплате налога является момент поступления денежных средств в бюджет.

В пункте 1 постановляющей части названного Постановления КС РФ именно правоприменительная практика арбитражных судов, предусматривающая прекращение обязанности налогоплательщика – юридического лица по уплате налога лишь с момента поступления соответствующих сумм в бюджет, была признана не соответствующей Конституции РФ.

В связи с этим суд кассационной инстанции не может давать иное толкование п. 2 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которым 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.

Инспекция ссылается на то, что согласно п. 2 мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-0, разъясняющего вышеназванное Постановление КС РФ, распоряжение клиентом находящимися на его расчетном счете денежными средствами может осуществляться лишь при наличии на корреспондентском счете банка необходимых денежных средств.

Однако в п. 3 мотивировочной части того же Определения КС РФ установлено, что вопрос о том, может ли считаться уплаченным списанный банком налог, реально не перечис-

ленный в бюджет, при отсутствии соответствующих денежных средств на корреспондентском счете банка, относится к ситуации, когда эти средства с корреспондентского счета банка были формально зачислены банком на счета налогоплательщика. Ситуация, при которой списанный банком налог не перечисляется в бюджет при отсутствии денежных средств на корсчете банка в момент перечисления налога в бюджет, в данном Определении не описана.

Вместе с тем в п. 3 мотивировочной части указанного Определения КС РФ решение данного вопроса поставлено в зависимость от того, доказал ли налоговый орган недобросовестность налогоплательщика.

Поскольку по настоящему делу не доказана недобросовестность ЗАО, факт отсутствия денежных средств на корсчете АБ «Торибанк» сам по себе в силу прямого указания Конституционного Суда РФ не может быть истолкован судом кассационной инстанции на основании действующих норм гражданского права. При таких обстоятельствах оснований к отмене решения суда не имелось³⁵.

Трудно не согласиться с выводами Конституционного Суда РФ, изложенными в Определении от 25 июля 2001 г., о том, что на налоговые органы возложена обязанность осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке и проверять добросовестность налогоплательщиков, а в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства.

Однако вызывают удивление способы, которые Конституционный Суд РФ предлагает налоговым органам использовать в этих целях в условиях рыночной экономики, предполагающей свободу договора, а именно систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, и предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов.

Если четкое следование заложенному в п. 2 ст. 1 ГК РФ принципу свободного волеизъявления предпринимателей в установлении своих прав и обязанностей на основе договора как раз предполагает наличие презумпции добросовестности предпринимателей, то призыв к включению в эти правоотношения элемента администрирования свидетельствует об обратном – о недоверии к предпринимателю – налогоплательщику.

Изложенная в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. правовая позиция представляется еще более противоречивой после принятия им же Определения от 8 июня 2000 г. об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Твин Холдинг Интернешнл» на нарушение конституционных прав и свобод применением положений ст. 31 и 126 Таможенного кодекса РФ.

В жалобе, поданной в Конституционный Суд РФ, ООО ссылалось на то, что по платежному поручению банк списал с расчетного счета ООО денежную сумму для перечисления в бюджет в уплату таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость и акциза при пересечении импортным грузом границы России. Однако, поскольку указанные денежные средства банком в бюджет перечислены не были, таможенные органы отказали ООО в таможенном оформлении перевозки товара.

Конституционный Суд РФ в указанном Определении установил, что п. 2 ст. 45 НК РФ, определяющий обязанность налогоплательщика по уплате налога исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, к отношениям, возникающим при взимании всех таможенных платежей, не применяется.

Такая позиция Конституционного Суда РФ представляется непоследовательной, поскольку таможенные пошлины и таможенные сборы, налог на добавленную стоимость и

³⁵ См.: Дело № КА-А40/4805-03//Архив ФАС МО.

акцизы по ст. 13 НК РФ относились в момент принятия Конституционным Судом РФ Определения от 8 июня 2000 г. к федеральным налогам.

Более того, Конституционный Суд РФ в этом Определении установил, что исполнение обязанности по уплате таможенных платежей не создает обязанности таможенного органа произвести таможенное оформление товара без поступления денежных средств на счет таможенного органа.

Таким образом, Конституционный Суд РФ в Определении от 8 июня 2000 г. признает, что налог не может считаться уплаченным без поступления денежных средств получателю налога, хотя бы его сумма была списана с расчетного счета налогоплательщика.

Обосновывая позицию по вопросу об уплате таможенных платежей, столь кардинально отличающуюся от позиции, высказанной им по вопросу об уплате налогов вообще в Постановлении от 12 октября 1998 г., Конституционный Суд РФ ссылается на специфику таможенного законодательства, которое направлено на защиту экономического суверенитета и экономической безопасности Российской Федерации.

Между тем в соответствии с п. 1 ст. 8 Конституции РФ в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, которое обеспечивается со стороны государства принятием законодательной базы, в том числе налогового законодательства³⁶.

В данном же случае Конституционный Суд РФ дает различное толкование одним и тем же принципиальным положениям налогового законодательства о моменте уплаты налога в зависимости от применения их к тем или иным видам налогов.

К тому же все налоги, формируя подавляющую часть бюджета, обеспечивают защиту экономического суверенитета и экономической безопасности Российской Федерации не в меньшей степени, чем таможенные платежи, являющиеся лишь одним из видов налогов.

Не случайно впоследствии таможенные платежи были исключены из перечня федеральных налогов, дабы снять противоречие, возникшее между толкованиями налогового законодательства, содержащимися в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. и в его Определении от 8 июня 2000 г.

Следует отметить, что не все практикующие юристы восприняли правоположение Конституционного Суда РФ о существовании презумпции добросовестности налогоплательщика.

К.А. Сасов отмечает, что принципы гражданского права существенно отличаются от принципов административного права. В связи с этим выведение презумпции добросовестности через презумпцию добросовестности участников гражданского оборота представляется неоправданным.

Далее К.А. Сасов приходит к выводу, что презумпция добросовестности не может признаваться законной презумпцией, так как, во-первых, не закреплена в нормах права, что создает угрозу ее произвольного применения на практике; во-вторых, данное понятие нельзя отнести к фактической презумпции, поскольку одни и те же обычно совершаемые налогоплательщиками действия оцениваются разными субъектами по-разному. Так, налогоплательщики считают, что неестественно для коммерческой организации, специально созданной для извлечения прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ), стремление заключать сделки с наихудшими налоговыми последствиями и уплачивать налоги в максимальном размере. Другие правоприменители со стороны налоговых органов действия налогоплательщика, направленные на использование предоставленных ему законом прав, связанных с освобождением от уплаты налогов или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа, считают недобросовестными.

Этот же автор, признавая, что правовая природа данного феномена похожа на юридическую фикцию, тем не менее приходит к выводу, что для регулирования административно-пра-

³⁶ См.: Мирошникова В.А. Комментарий к Конституции РФ. М.: Ассоциация авторов и издателей «Тандем», 1999. С. 15.

вовых отношений недопустимо применение юридической фикции, позволяющей регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле нормами права, устанавливающими сходные правоотношения по аналогии³⁷.

Между тем Конституционный Суд РФ правоположение о добросовестном налогоплательщике выводит из действующей нормы п. 7 ст. 3 НК РФ о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Кроме того, в силу ст. 6 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» данное Конституционным Судом РФ истолкование положений п. 7 ст. 3 НК РФ является общеобязательным и исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

При этом следует прийти к выводу, что для исключения возникающих в юридической литературе споров в НК РФ необходимо ввести понятие «добросовестный налогоплательщик» с учетом выработанных судебно-арбитражной практикой критериев, закрепив как законную презумпцию добросовестности налогоплательщика.

Понятие добросовестности налогоплательщика не является изобретением российской правоприменительной практики.

В решении от 24 февраля 1994 г. Европейский Суд по правам человека в деле «Бенденун против Франции» признал, что государства – участники Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 20 марта 1952 г. могут наделять налоговые органы правом преследования и наказания недобросовестных налогоплательщиков, даже если дополнительная сумма налогов, взимаемых с данных лиц в качестве наказания, достаточно велика. Подобная система совместима с положениями ст. 6 Конвенции (право на справедливое судебное разбирательство) до тех пор, пока у налогоплательщика есть возможность оспорить решение, затрагивающее его интересы, в суде, где ему будут предоставлены гарантии, предусмотренные этой статьей³⁸.

Мировая судебная практика знает ряд доктрин против уклонения налогообложения. С.В. Савсерис систематизирует судебные доктрины против уклонения налогообложения, существующие в разных странах³⁹.

В странах с англосаксонской системой права (США, Канада, Великобритания) применяются следующие судебные доктрины.

Доктрина существа над формой.

Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что вытекающие из сделки юридические последствия определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами сделки, то налоговые последствия определяются в соответствии с реально возникшими между сторонами отношениями (существо сделки).

Доктрина сделки по шагам.

Она базируется на факте (действительно ли существует ряд сделок и действительно ли шаги-сделки в ряде сделок имеют деловую цель), который может быть установлен судом. Любые шаги в серии сделок, в которых нет хозяйственно-экономической или коммерческой цели, могут игнорироваться для налоговых целей.

³⁷ См.: Сасов К.А. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика // Налоговед. 2005. № 12. С. 7, 10–12.

³⁸ См.: Eur. Court. H.R. Bendenoun v. France, Judgment of 24 February 1994. Series A. № 284. Стандарты Совета Европы в области прав человека применительно к положениям Конституции Российской Федерации. Избранные права. М., 2002. С. 429.

³⁹ См.: Савсерис С.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина против уклонения от налогообложения // Налоговед. 2005. № 9. С. 6–8, 14–16.

Доктрина деловой цели.

Согласно этой доктрине сделка может игнорироваться для налоговых целей, если в ней отсутствует деловая цель, если единственная или доминирующая причина заключения сделки – уклонение от налогообложения.

Доктрина игнорирования правосубъектной организации.

Американские суды могут игнорировать корпорацию как отдельную облагаемую налогом организацию – субъект права, если использование такой корпорации не преследует настоящей деловой цели или если корпорация является фиктивной.

Юридическое лицо игнорируется для целей налогообложения, а его налогооблагаемая прибыль фиктивно причисляется его учредителям.

Доктрина фиктивных и недействительных сделок.

Под фиктивной понимается сделка, предназначенная для того, чтобы породить юридически законные права и обязанности, отличные от фактических прав и обязанностей сторон (аналог притворной сделки в законодательстве Российской Федерации). Недействительной считается сделка, которая не была совершена в соответствии с намерениями налогоплательщика (признак совершения мнимой сделки по ГК РФ).

Очевидно, что все перечисленные судебные доктрины в значительной степени дублируют друг друга.

В странах с континентальной системой права (Франция, Германия, Швейцария и др.) перечисленные судебные доктрины не используются, однако здесь действуют концепции притворных и мнимых сделок. Этот подход основан на положениях гражданского законодательства и во главу угла ставит юридическую, а не экономическую сущность сделок. Это значит, что для целей гражданского и налогового права принимается во внимание намерение сторон, если оно отличается от тех договоренностей, которые закреплены формально.

Вторая доктрина, существующая во многих странах романо-германской системы права, – доктрина злоупотребления правом. Хотя налогоплательщики вправе организовать свои дела таким образом, чтобы получить максимальную налоговую экономию, доктрина злоупотребления правом позволяет налоговым органам пренебречь правовым содержанием сделки, если преобладающим мотивом налогоплательщика было уклонение от налогообложения и если сделка была искусственной или была совершена с нарушениями.

Для воспрепятствования обходу налогов французские суды развили доктрину аномальных управленческих действий. Согласно этой концепции сделки, которые отклоняются от критерия добросовестности, могут быть признаны недействительными для целей налогообложения.

Законодательной основой данной доктрины послужила ст. 164 Свода налоговых правил Франции, которая распространяет свое действие на притворные сделки и случаи злоупотребления правом.

Следует отметить, что впоследствии Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» воспринял опыт применения соответствующих норм права развитых стран мира и теорию налогового права, изложив указанные доктрины в названном Постановлении.

Примером использования доктрины деловой цели служит следующее Постановление Президиума ВАС РФ⁴⁰.

⁴⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2007 г. № 8734/07 // Архив ФАС МО.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) в феврале 2006 г. представило в Инспекцию Федеральной налоговой службы по городу Москве (далее – инспекция) уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за октябрь 2005 г., в которой сумма налога, исчисленная к уменьшению, составила 4 188 749 руб. Данная сумма является разностью между 26 767 858 руб. налога на добавленную стоимость, исчисленного по операциям, подлежащим обложению налогом на добавленную стоимость (полученные обществом лизинговые платежи), и 30 956 607 руб. налоговых вычетов.

По результатам камеральной проверки указанной декларации инспекция приняла решение от 15 мая 2006 г. № 1367 о привлечении общества к налоговой ответственности в виде взыскания 4 998 287 руб. штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, за неполную уплату налога на добавленную стоимость, доначисления 24 991 435 руб. названного налога и начисления 1 789 387 руб. пеней.

Доначисление указанной суммы налога вызвано исключением инспекцией 29 180 184 руб., уплаченных обществом поставщикам за приобретенное и переданное в лизинг имущество, из 30 956 607 руб. налоговых вычетов, заявленных им в налоговой декларации. Решение инспекции мотивировано тем, что предпринимательская деятельность общества направлена на умышленный уход от налогообложения с использованием лизинговых схем.

Общество, не согласившись с этим решением, обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 28 августа 2006 г. в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16 марта 2007 г. решение оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24 мая 2007 г. названные судебные акты оставил без изменения.

Суды пришли к выводу о том, что у общества отсутствует деловая цель предпринимательской деятельности, действия его направлены на систематическое (с декабря 2004 г. по декабрь 2005 г.) необоснованное возмещение сумм налога на добавленную стоимость из бюджета, а не на получение дохода от взаимоотношений с участниками гражданского оборота.

В обоснование данного вывода суды сослались на следующие обстоятельства.

Единственным источником оплаты приобретенных у общества с ограниченной ответственностью «ТСС НН» и открытого акционерного общества «СКВ ВТ «Искра» автотранспортных средств и иного оборудования, переданного в дальнейшем в лизинг федеральному государственному унитарному предприятию «Почта России» (далее – государственное предприятие), являются заемные денежные средства, полученные от единственного учредителя общества – открытого акционерного общества «РТК-Лизинг».

Фактический доход общества не превышает 4 % (разность между 18 % получаемых лизинговых платежей и 14 %, выплачиваемых кредитору по договорам займа).

С учетом инфляции, которая согласно ст. 1 Федерального закона от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» составит от 7 до 8,5 %, основной доход общества возникает не от лизинговых платежей, а от возмещения налога на добавленную стоимость.

Поэтому, по мнению судов, общество не несет реальных затрат при оплате налога на добавленную стоимость поставщикам, его предпринимательская деятельность является убыточной. Формальное соблюдение обществом положений ст. 171 и 172 НК РФ, устанавливающих порядок и условия применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, не влечет безусловного возмещения сумм этого налога из бюджета, поскольку в данном случае выявлена недобросовестность налогоплательщика по исполнению налоговых обязанностей.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 28 августа 2006 г., постановления Девя-

того арбитражного апелляционного суда от 16 марта 2007 г. и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от

24 мая 2007 г. общество просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении судами положений гл. 21 НК РФ и Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, заявление общества – удовлетворению по следующим основаниям.

Инспекцией на основе представленных обществом первичных документов его финансово-хозяйственной деятельности (договоров купли-продажи (поставки), договоров финансовой аренды (лизинга) транспортных средств и оборудования, договоров займа, паспортов транспортных средств, книги покупок, книги продаж, оборотно-сальдовой ведомости, счетов-фактур, выписок банка, платежных поручений, карточек счетов бухгалтерского учета) проведена камеральная проверка налоговой декларации общества за октябрь 2005 г., по результатам которой инспекция подтвердила факт приобретения обществом автотранспортных средств и оборудования с последующей передачей их в лизинг государственному предприятию.

В бухгалтерском учете общество в соответствии с установленными правилами отражало приобретенные основные средства (автомобили и оборудование) на субсчете «Материальные ценности, переданные во временное пользование» счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в приобретенные материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода. Суммы налога на добавленную стоимость, сопутствующие вложениям в приобретенные материальные ценности, учитывались на счете 68 бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, на установленные данной статьей вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им, в частности по товарам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (п. 2 ст. 171 НК РФ).

В 2005 г. в силу п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производились на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. При этом вычеты сумм налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Финансово-хозяйственные операции учтены обществом в бухгалтерском учете на основе первичных документов по правилам, установленным Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

Статья 4 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предусматривает возможность для лизингодателя приобретать в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество за счет привлеченных и (или) собственных средств.

Оплата расходов за поставленные товары за счет денежных средств, полученных в виде займа от учредителя, не лишает общество права отражать в декларации суммы налога в качестве налоговых вычетов.

Ведение обществом лизинговых операций с использованием заемных средств не свидетельствует об отсутствии в его предпринимательской деятельности деловой цели, что согласуется с правовой позицией, изложенной в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»: обоснованность получения налоговой выгоды (уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, получения налогового вычета) не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от эффективности использования капитала.

В 2005 г. основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным для передачи в лизинг товарам, в том числе по основным средствам, являлись их производственное назначение, фактическое наличие у лизингополучателя, учет и оплата.

Общество приобретало имущество для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость. Данное имущество оплачено обществом денежными средствами в полном размере.

В налоговой декларации общество в соответствии с правилами, установленными гл. 21 НК РФ, отразило реальные хозяйственные операции, соответствующие действительному экономическому смыслу лизинга, повлекшие возможность применения им в конкретном налоговом периоде налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в связи с оплатой поставщикам стоимости автотранспортных средств и иного оборудования, приобретенных для осуществления операций, признаваемых в силу ст. 146 НК РФ объектом обложения данным налогом.

Понятие добросовестности используется, например, в правоприменительной практике Канады. Если лицо может доказать, что оно проявило «надлежащую добросовестность», пытаясь действовать в соответствии с законодательством, то ответственность Налоговым судом Канады применяться не должна. Наложение административного взыскания без всякой возможности оправдаться, доказав надлежащую добросовестность, неприемлемо⁴¹.

Данные правовоположения позволяют выявить основной признак, по которому налоговое право Канады отличает добросовестное поведение налогоплательщика от недобросовестного и который вполне может быть использован в российской правоприменительной практике при отсутствии законодательно закрепленного понятия «добросовестный налогоплательщик». Этот признак – попытка налогоплательщика действовать в соответствии с законодательством.

Однако правовоположение о том, что налогоплательщик должен оправдаться, доказав надлежащую добросовестность, свидетельствует об отсутствии в налоговом праве Канады презумпции добросовестности налогоплательщика.

Далее в том же деле Налоговый суд Канады делает вывод, что надлежащая добросовестность означает нечто более, чем простодушная честность. Представленные по делу доказательства не свидетельствовали о том, что истец проявил надлежащую добросовестность; в данном случае необходимы положительные доказательства того, что он приложил все разумные усилия к тому, чтобы избежать ошибок.

Указанное правовоположение также вполне применимо в российской судебной практике. Судебно-арбитражная практика свидетельствует о том, что, как правило, по делам о возмещении НДС налогоплательщики представляют полный пакет документов, предусмотренных ст.

⁴¹ См.: Дело Налогового суда Канады компания «Пиллар Ойлфилд Проджектс» против Королевы (неформальная процедура) № 93-674 (GST) // Семинар судей Налогового суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. Октябрь.

165 НК РФ, т. е. действуют в соответствии с законом, однако суды отказывают в возмещении НДС, признавая налогоплательщиков недобросовестными.

Оценивая добросовестность налогоплательщика, Налоговый суд Канады далее в приведенном деле ссылается на ст. 285 Акта об акцизах Канады, предусматривающую санкции при условии, что налогоплательщик заведомо либо в силу преступной халатности сообщает ложные сведения в любом из многочисленных документов, которые требуется подавать согласно данному закону.

Названное правоположение также может быть использовано в российской правоприменительной практике при решении вопроса

о добросовестности налогоплательщика. Собственно, по сути оно близко к положению о фальсификации доказательств, закрепленному в ст. 161 АПК РФ.

Действительно, умышленное внесение в документ ложных сведений свидетельствует о его фальсификации самим налогоплательщиком, а преступная халатность последнего способствует этой фальсификации.

В деле *Sault Ste. Marie*, рассмотренном Верховным судом Канады, термины «надлежащая добросовестность» и «достаточная тщательность» употребляются в качестве синонимов⁴².

Данное правоположение также может быть использовано в правоприменительной практике России, например при оценке представленных налогоплательщиком доказательств того, что налогоплательщик проявил достаточную тщательность при оформлении документов, подтверждающих уплату налогов и ведение хозяйственной деятельности, служащей основой для исчисления налогооблагаемой базы.

При непредставлении надлежащим образом оформленных документов суд отклоняет заявление налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным.

Так, Постановлением Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. были отменены судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в части признания недействительным решения Инспекции ФНС России № 34 о привлечении к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа за неперечисление налога с дохода иностранной организации и начисления пени на сумму недоимки, закрытому акционерному обществу в удовлетворении этой части требований отказано.

Суды признали необоснованными выводы инспекции о нарушении обществом законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и международного договора по вопросам налогообложения, поскольку доходы в виде процентов, выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в США, не облагаются налогом в Российской Федерации.

В подтверждение местонахождения иностранной организации в Соединенных Штатах Америки судами был принят сертификат (регистрационное свидетельство) за подписью секретаря штата Вермонт и печатью этого штата, заверенный 15 мая 2000 г. нотариусом как подлинная копия записи, хранящейся в архиве Бюро Секретариата штата Вермонт. На указанном сертификате секретарем штата 16 мая 2000 г. проставлен апостиль, удостоверяющий действия нотариуса. Перевод названного документа на русский язык осуществлен переводчиком, подпись которого заверена 26 октября 2009 г. нотариусом Латвийской Республики.

При принятии Постановления Президиум ВАС РФ исходил из положений п. 1 ст. 312 НК РФ, в соответствии с которым при применении положений международных договоров Российской Федерации, на основании которых налоговый агент освобождается от удержания налога, иностранная организация должна представить налоговому агенту до даты выплаты дохода подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор, регу-

⁴² См.: Дело Федерального апелляционного суда Канады № А-445-97 // Семинар судей Налогового суда Канады и Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. Октябрь. С. 7.

лирующий вопросы налогообложения. Указанное подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

Компетентными органами в Российской Федерации являются Министерство финансов Российской Федерации или его уполномоченный представитель, в Соединенных Штатах Америки – Министр финансов или его уполномоченный представитель. Компетентные органы договаривающихся государств обмениваются информацией, необходимой для применения положений договора об избежании двойного налогообложения (п. 1 ст. 3, ст. 25).

Министерством финансов РФ получена от компетентного органа США информация, касающаяся применения Договора об избежании двойного налогообложения, о правомочности Службы внутренних доходов подтверждать налоговое резидентство в США. В свою очередь, Минфин России довел указанную информацию до сведения Федеральной налоговой службы как органа, уполномоченного Минфином России осуществлять администрирование в области обмена налоговой информацией с иностранными государствами.

В этой связи Минфином России и ФНС России даны указания налоговым органам Российской Федерации принимать и использовать подтверждения резидентства налогоплательщиков, являющихся таковыми по законодательству США, выданные Службой внутренних доходов по установленной форме.

В данном же случае свидетельство о регистрации иностранной организации в штате Вермонт определяет ее юридический статус как хозяйствующего субъекта, зарегистрированного в США, однако не является надлежащим подтверждением постоянного местонахождения иностранной организации в США в смысле Договора об избежании двойного налогообложения, поскольку упомянутое свидетельство не было выдано соответствующим компетентным органом иностранного государства.

Несоблюдение условий освобождения от налогообложения доходов, выплаченных иностранной организации из источников в Российской Федерации, предусмотренных п. 1 ст. 312 НК РФ, обязывает общество как налогового агента произвести удержание суммы этого налога и ее перечисление в бюджет.

Следовательно, приведенные в решении Инспекции мотивы о нарушении обществом положений гл. 25 НК РФ являются обоснованными⁴³.

Разумность и добросовестность действий налогоплательщика предполагаются в соответствии с разд. VIII Декларации прав налогоплательщика США. Если налогоплательщик аккуратно вел учет, не отказываясь от сотрудничества с налоговой службой, то при обращении в суд бремя доказывания ложится на налоговую службу⁴⁴.

Презумпция добросовестности закреплена в Канадской декларации прав налогоплательщиков, согласно которой налогоплательщик имеет право на то, чтобы к нему относились как к добросовестному налогоплательщику, если нет доказательств обратного⁴⁵.

Данное правоположение подтверждает, что презумпция добросовестности является опровержимой, поскольку не носит безусловного характера. Оно означает также то, что, пока налоговый орган не докажет противоположное, налогоплательщик считается добросовестным. И именно на налоговые органы возложено бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика.

Вместе с тем Канадская декларация прав налогоплательщиков не дает понятия «добросовестный налогоплательщик». Поэтому целесообразно обратиться к Рекомендациям по составлению хартии налогоплательщика, выработанным Организацией экономического сотрудни-

⁴³ См.: Постановление Президиума ВАС РФ № 5317/11 от 20 сентября 2011 г. //Архив ФАС МО.

⁴⁴ См.: Российско-Американское судебное партнерство. Материалы. Сравнительная практика рассмотрения споров, вытекающих из налоговых и иных административных правонарушений. М., 1999. С. 28, 29.

⁴⁵ См.: Налоговед. 2005. № 4. С. 72.

чества и развития в августе 2003 г.⁴⁶, которые в разделе «Ваши обязательства» содержат обязательство налогоплательщика вести себя добросовестно. Оно означает следующее: предоставление полной и точной информации, когда она потребуется; декларирование всего подлежащего обложению дохода в декларации о подоходном налоге; требование только вычетов и льгот, на которые имеется право; ответы на вопросы полно, точно и честно; объяснение полной картины ситуации, когда налогоплательщик запрашивает налоговое разъяснение или выдачу индивидуального нормативного акта.

Далее в Рекомендациях по составлению хартии налогоплательщика раскрывается содержание обязательства предоставлять вовремя точную информацию, которое является составной частью добросовестного поведения налогоплательщика согласно Рекомендациям.

Данное обязательство включает наряду с обязательством представлять вовремя документы представление правильных деклараций и документов в установленные сроки; представление полной и точной информации к установленным датам; внимательную подготовку налоговых деклараций, документов и информации; своевременное уведомление налоговых органов относительно таких событий, как объединение, открытие бизнеса, изменение адреса, изменение места ведения бизнеса, прекращение бизнеса с требуемыми идентификационными данными налогоплательщика, чтобы налоговые органы могли администрировать налоговое законодательство должным образом, эффективно и действенно.

Столь подробное раскрытие понятия добросовестного поведения налогоплательщика позволяет прийти к выводу, что в случае несоблюдения одного из обязательств, которые на себя приняли налогоплательщики, присоединившись к соответствующей хартии, каждый конкретный налогоплательщик может быть признан недобросовестным. При этом максимально исключено произвольное толкование той или иной нормы налогового законодательства правоприменителем, в том числе судом.

Следовательно, налогоплательщик может быть признан недобросовестным, если не представляет полную и точную информацию в установленный срок, не декларирует весь подлежащий налогообложению доход, неправомерно пользуется льготным налогообложением и налоговыми вычетами, скрывает полную, точную и честную информацию, связанную с налогообложением и ведением бизнеса, искажает полную картину ситуации при направлении запроса в налоговые органы.

Недобросовестно пользуясь каждым из перечисленных полномочий, налогоплательщик лишается защиты, предоставляемой нормой права, регулирующей данное полномочие.

Аналогичное положение содержится в Декларации прав налогоплательщика США, которая лишает налогоплательщика права на возмещение судебных расходов, если налогоплательщик отказался представить налоговому органу всю информацию, необходимую для разрешения налогового спора⁴⁷.

В § 1 настоящего раздела уже разбиралась ситуация, когда налогоплательщик, дающий неполное описание ситуации, обращаясь за разъяснением к налоговому органу, лишается права применения подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ при решении вопроса об ответственности за совершение налогового правонарушения.

Использование льгот по налогам закреплено в ст. 56 НК РФ и включает предоставление отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренных законодательством о налогах и сборах преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками, в том числе возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

⁴⁶ См.: Налоговед. 2005. № 4. С. 65, 68, 69.

⁴⁷ См.: Российско-Американское судебное партнерство. Материалы. Сравнительная практика рассмотрения споров, вытекающих из налоговых и иных административных правонарушений. М., 1999. С. 29.

Изданного определения налоговых льгот следует, что уплата налога по налоговой ставке 0 % относится к льготному налогообложению, так как в таком случае налог фактически не уплачивается и его размер уменьшается до нуля.

Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 % предусмотрен ст. 165 НК РФ и включает целый ряд условий, при которых возможно его применение.

В связи с этим заведомое несоблюдение указанных условий может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика, который на этом основании лишается права пользования нулевой налоговой ставкой как злоупотребивший этим правом.

Примерами неправомерного применения налоговых вычетов недобросовестными налогоплательщиками может служить ряд дел, рассмотренных Федеральным арбитражным судом Московского округа с участием взаимосвязанных предприятий, которые, в частности, ссылались на то, что их учредителем являлась организация инвалидов «Сострадание», однако судебное исследование документов показало, что данная организация инвалидов к деятельности этих предприятий отношения не имеет, а ее имя было использовано третьими лицами с целью получения незаконных налоговых вычетов. В результате судебные акты нижестоящих судебных инстанций об удовлетворении требований налогоплательщиков о признании незаконным бездействия налоговой инспекции, выразившегося в невозмещении НДС, были отменены, несмотря на то что налогоплательщик представил полный пакет документов, подтверждающих налоговые вычеты⁴⁸.

С. Г. Пепеляев предлагает обратить внимание на практику многих стран, где ключевые принципы взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов объединены в декларации (хартии) прав налогоплательщиков, а также принять декларацию прав российского налогоплательщика в качестве основополагающего правового документа.

С этим предложением трудно не согласиться, поскольку тогда любые толкования норм законодательства будут возможны лишь при условии их соответствия этим принципам.

В настоящее время законодательство развивается непоследовательно, правоприменители не имеют четких ориентиров и ограничений⁴⁹.

Действительно, казалось бы, норма п. 7 ст. 3 НК РФ однозначно должна толковаться в пользу налогоплательщика, так как устанавливает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Однако Конституционный Суд РФ в Определении от 25 июля 2001 г. по ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» истолковал вышеназванную норму права таким образом, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются те выводы, которые содержатся в мотивировочной и резолютивной частях названного Постановления КС РФ, и принудительное взыскание с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности.

Само понятие «добросовестный налогоплательщик» вполне соответствует международному праву, однако толкование п. 7 ст. 3 НК РФ, ограничивающее применение НК РФ к определенной категории налогоплательщиков, дано явно не в их пользу.

⁴⁸ См.: Постановление ФАС МО от 29 октября 2003 г. № КА-А40/8272-03, от 23 декабря 2003 г. № КА-А40/10331-03 // Архив ФАС МО.

⁴⁹ См.: Пепеляев С.Г. Нужна стратегия развития налогового администрирования // Налоговед. 2005. № 4. С. 2, 3.

Если бы, как предлагает С.Г. Пепеляев, в России была принята декларация прав российского налогоплательщика, которая, как Канадская декларация прав налогоплательщиков, содержала бы норму о праве налогоплательщика на то, чтобы к нему относились как к добро-совестному налогоплательщику, пока не доказано обратное, налоговые органы не смогли бы трактовать Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. в том смысле, что они вообще не должны руководствоваться нормами права, когда имеют дело с недобросовестным налогоплательщиком.

Примером такого толкования служит дело, рассмотренное Федеральным арбитражным судом Московского округа⁵⁰.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с исковым заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции о привлечении ООО к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной п. 1 и 2 ст. 119, п. 3 ст. 122 и п. 1 ст. 126 НК РФ в части, касающейся взыскания с ООО налога на прибыль и пени по указанному налогу, а также налоговых санкций по налогу на имущество, налогу на прибыль предприятий и организаций.

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 15 декабря 2004 г. заявленные требования удовлетворены частично: признано недействительным оспариваемое решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль, соответствующих пени и применения штрафов по НДС, а также применения штрафа по ст. 126 НК РФ. Отказано в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции в части привлечения к налоговой ответственности по налогу на имущество в виде штрафа по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 апреля 2005 г. решение суда первой инстанции изменено со ссылкой на нарушение судом норм материального права и несоответствие выводов суда обстоятельствам дела. При этом судом апелляционной инстанции признано недействительным решение налогового органа о привлечении ООО к налоговой ответственности в части применения налоговых санкций по ст. 126 НК РФ. В остальной части иска отказано.

Законность и обоснованность постановления апелляционной инстанции проверена в порядке ст. 284 АПК РФ в связи с кассационной жалобой налогоплательщика, в которой он просил постановление апелляционной инстанции отменить, оставить в силе решение суда первой инстанции.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что штрафные санкции по п. 3 ст. 122 НК РФ за умышленную неуплату налога на имущество применены налоговым органом правомерно, поскольку налогоплательщик не мог не знать о необходимости уплаты налога на имущество за 2002–2003 гг., в связи с чем и не оспаривает правомерность доначисления налога на имущество. Судебными инстанциями также установлена правомерность привлечения к налоговой ответственности по налогу на имущество, поскольку декларации по налогу на имущество за 2002 г. и I–III кварталы 2003 г. в налоговый орган не представлялись, как и декларация по налогу на имущество за IV квартал 2003 г.

Как следовало из материалов дела, по договору купли-продажи нежилого помещения от 7 августа 1998 г. ООО приобрело у банка нежилое помещение за 500 тыс. руб. 10 декабря 2003 г. указанное нежилое помещение было продано ООО за 1,5 млн руб. третьему лицу. Согласно письму ООО денежные средства в размере 1,5 млн руб. перечислены покупателем платежным поручением от 11 декабря 2003 г. № 750.

Согласно свидетельству о государственной регистрации права на недвижимое имущество и сделок с ним сделка купли-продажи спорного нежилого помещения зарегистрирована 13 февраля 2004 г.

⁵⁰ См.: Постановление ФАС МО от 5 июля 2005 г. № КА-А40/5017-05 // Архив ФАС МО.

В соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль по методу начисления датой реализации основных средств, переход права собственности на которые подлежит государственной регистрации, признается дата государственной регистрации перехода прав на указанное имущество, подтвержденной свидетельством о государственной регистрации прав.

Судом первой инстанции установлено, что в данном случае датой получения дохода является дата реализации недвижимого имущества, т. е. 13 февраля 2004 г., а не 15 декабря 2003 г. – дата составления акта передачи имущества. Руководствуясь названной нормой, а также положениями ст. 285 и 289 НК РФ, согласно которым налоговая декларация представляется не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода (в данном случае до 28 апреля 2004 г.), суд указал, что доход, полученный от реализации имущества, должен войти в налоговую базу по налогу на прибыль 2004 г., в связи с чем доначисление налога на прибыль за 2003 г., взыскание пени, штрафных санкций по ст. 119 и п. 3 ст. 122 НК РФ являются неправомерными.

Суд кассационной инстанции согласился с выводом суда апелляционной инстанции о необоснованности данного вывода по следующим основаниям.

Статьями 271 и 273 НК РФ установлены два метода признания доходов для целей налогообложения: метод начисления и кассовый метод.

Судебными инстанциями установлено, что налогоплательщиком налоговая декларация по налогу на прибыль за 2003 г. и приказ об учетной политике на 2003 г. не были представлены.

Определив, что ООО в 2003 г. применяло порядок признания доходов и расходов при исчислении налога на прибыль по методу начисления (реализации), суд первой инстанции исходил из того, что в предыдущие периоды согласно объяснениям главного бухгалтера применялся метод начисления.

Судом апелляционной инстанции установлено: из анализа предыдущих налоговых периодов следует, что на реализацию имущества распространяет свое действие ст. 273 НК РФ, так как согласно сопроводительным письмам к отчетам за 1999–2000 гг. ООО применялась учетная политика по поступлению средств на расчетный счет, т. е. кассовый метод, в связи с чем судом апелляционной инстанции сделан обоснованный вывод, что налогоплательщик в 2002–2003 гг. не применял порядок признания доходов и расходов при исчислении налога на прибыль по методу начисления и продолжал применять метод «по оплате» (кассовый метод). При этом доказательств применения в спорном периоде метода начисления в налоговый орган и в суд не представлено, в связи с чем возможен вывод только о том, что в соответствии с кассовым методом ООО получен доход в декабре 2003 г.

Согласно договору купли-продажи нежилого помещения от 7 августа 1998 г., заключенного между ООО и банком, установлен следующий порядок выкупа нежилого помещения: арендные платежи идут в зачет выкупной стоимости.

В силу ст. 272 НК РФ расходы при методе начисления признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки.

В соответствии с кассовым методом расходы признаются затратами после оплаты их фактической стоимости.

Из постановления суда апелляционной инстанции следовало, что обществом не доказано, что арендные платежи не включены в состав затрат в предыдущих периодах, в связи с чем данные затраты не могут быть повторно включены в состав расходов при исчислении налога на прибыль в рассматриваемом периоде.

Исходя из того что датой реализации нежилого имущества является дата поступления денежных средств по договору купли-продажи, кассационная инстанция пришла к выводу, что

фактические обстоятельства приобретения и продажи нежилого помещения в своей совокупности подтверждают, что ООО умышленно не уплачивало налоги. Этот вывод правомерен, поскольку данные факты не могли быть установлены налоговым органом без произведенного органами МВД изъятия документов.

Из материалов дела следовало, что нежилое помещение, приобретенное по договору купли-продажи от 7 августа 1998 г. у банка, не было принято к учету активов в качестве основного средства и не отражено в последнем бухгалтерском балансе по состоянию на 1 октября 2001 г., представленном в налоговый орган.

Судом кассационной инстанции также принято во внимание то обстоятельство, что бухгалтерская отчетность за 2002–2003 гг. и I квартал 2004 г. налогоплательщиком не составлялась, налоговые декларации по тем налогам, которые ООО обязано было уплачивать, в налоговый орган не представлялись. Кроме того, операция по продаже нежилого помещения в бухгалтерской отчетности не отражена.

Таким образом, суд кассационной инстанции указал на правомерность оценки налоговым органом умышленной неуплаты налогов по п. 3 ст. 122 НК РФ.

При таких обстоятельствах оснований для отмены постановления апелляционной инстанции суд кассационной инстанции не усмотрел.

Из текста данного постановления видно, что судами апелляционной и кассационной инстанций воспринята позиция налоговых органов по поводу того, что на недобросовестного налогоплательщика не распространяются такие нормы налогового права, как презумпция невиновности налогоплательщика и порядок определения метода исчисления налога на прибыль, поскольку все выводы судов относительно умышленного совершения налогового правонарушения носят предположительный характер, бремя доказывания неблагоприятных для налогоплательщика обстоятельств возложено на самого налогоплательщика, сомнения в виновности налогоплательщика истолкованы в пользу налогового органа.

Решение и постановление судов первой и апелляционной инстанций в связи с этим подлежали отмене с передачей дела на новое рассмотрение для выяснения обстоятельства, имеющего существенное значение для рассмотрения спора, поскольку обе судебные инстанции исходили из доказанности факта пожара в помещениях, занимаемых ООО, в то время как надлежащих доказательств указанного обстоятельства в виде акта или с приложением и органа государственного пожарного надзора, справки следственных органов в материалах дела не имелось.

Утверждение апелляционного суда о том, что ООО имело возможность представить истребованные инспекцией документы, противоречило имеющимся в деле доказательствам. Согласно акту обследования от 19 мая 2004 г. у общества изъяты отделом ОРБ ГУНП ФСНЭМП МВД России документы в коробках без их описи, поэтому нельзя признать обоснованным довод инспекции, что затем именно эти документы были представлены инспекции органами МВД. При этом ООО утверждало, что истребованные документы представлены органами МВД, полученными от контрагентов общества.

Инспекцией в нарушение подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ при отсутствии документов, учета доходов и расходов у налогоплательщика не определены суммы налогов, подлежащих внесению в бюджет, расчетным путем на основании имеющейся у нее информации о налогоплательщике, данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Неправильно применена судом апелляционной инстанции также норма п. 6 ст. 108 НК РФ, согласно которой неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица, так как суд апелляционной инстанции все сомнения истолковал в пользу налогового органа.

Постановление суда апелляционной инстанции вынесено с нарушением норм налогового законодательства, регулирующих взимание налога на прибыль по части второй НК РФ.

Из п. 1 ст. 271 и п. 1 ст. 273 НК РФ следует, что метод начисления является основным методом исчисления доходов; кассовый метод применяется лишь при определенных условиях, установленных в п. 1 ст. 273 НК РФ, в то время как инспекцией не доказано наличие этих условий и того обстоятельства, что налогоплательщик воспользовался правом на применение кассового метода.

Инспекцией при проведении проверки не установлено, по какому методу определялся доход ООО в 2003 г., поэтому по налоговому законодательству все сомнения толкуются в пользу налогоплательщика, в связи с чем следовало принять во внимание объяснения общества о наличии у него учета доходов по методу начисления.

Поскольку свидетельство о государственной регистрации реализованной недвижимости оформлено 13 февраля 2004 г., суд первой инстанции в силу п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ пришел к правомерному выводу, что доход, подлежащий обложению налогом на прибыль от реализации недвижимого имущества, возник у общества в 2004, а не в 2003 г.

Нельзя признать правомерной ссылку инспекции на то, что договором определен иной срок перехода права собственности, поскольку условие о таком переходе не может противоречить закону.

Инспекция ссылаясь на то, что на момент принятия ею решения ООО не делало ссылки на данные нормы права, поэтому на момент вынесения инспекцией решения оно является правильным. В соответствии со ст. 6 АПК РФ суд, обеспечивая законность при рассмотрении дел арбитражным судом правильным применением закона, самостоятельно определяет нормы права, которыми следует руководствоваться, независимо от ссылок на них той или иной стороны.

Суд апелляционной инстанции сослался на ст. 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г., однако в деле отсутствовали документы, подтверждающие применение ООО учетной политики в первом полугодии 2002 г. по оплате. Документы, на которые ссылаясь апелляционная инстанция, относились к 1999–2000 гг.

Поскольку п. 1 ст. 273 НК РФ установлено право налогоплательщика на применение кассового метода только при условии, если выручка не превысила 1 млн руб., в то время как доход от сделки превысил данную сумму, у налогоплательщика отсутствовали законные основания перехода на кассовый метод учета независимо от соблюдения им порядка перехода с одного метода учета на другой.

Однако на недобросовестного налогоплательщика не распространяются лишь те нормы права, которыми он злоупотребил. Другие нормы налогового права на него распространяются. В противном случае наступает правовой произвол.

Высшим Арбитражным Судом РФ в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» закреплена правовая позиция, в соответствии с которой признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщика, связанных с ее получением. При этом судам следует иметь в виду, что признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (п. 11).

Содержащееся в Определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. положение о том, что на налоговые органы возложена обязанность осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке и проверять добросовестность налогоплательщиков, стала трактоваться налоговыми органами, как показывает судебная арбитражная практика, в том смысле, что налоговые инспекции в каждом случае проведения налоговой проверки обязаны доказать недобросовестность налогоплательщиков.

Таким образом, провозглашенная презумпция добросовестности налогоплательщика на практике превратилась в свою противоположность, поскольку содержащееся в Определении

Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. правоположение об обязанности налоговых органов по доказыванию недобросовестности налогоплательщика давало почву для истолкования данного правоположения в том смысле, что в обязанности налоговых инспекций входит отыскание недостатков в оформлении документов, подтверждающих право налогоплательщика на налоговые вычеты.

Таким образом, цель осуществления контроля за исполнением налоговых обязательств была фактически подменена целью любыми формально законными методами воспрепятствовать налогоплательщикам получать возмещение НДС из бюджета.

Подобное толкование нормы права было бы исключено при наличии в России хартии налогоплательщика по примеру развитых стран мира, поскольку, как было показано выше, такая хартия нацеливает участников налоговых правоотношений на предоставление, с одной стороны, максимально открытой и честной информации о предпринимательской деятельности налогоплательщика, а с другой – на эффективное налоговое администрирование, что исключает излишне формальный подход к проверке документов налогоплательщика.

С точки зрения распределения бремени доказывания интересен подход к этому вопросу Министерства РФ по налогам и сборам, изложенный в письме МНС России от 9 октября 2000 г. № ВП-6-18/788@, разъясняющем действия налоговых инспекций в случаях, когда суммы денежных средств, списанные с расчетных счетов налогоплательщиков, фактически не поступили на счета по учету доходов бюджетов.

В соответствии с подп. «а» и «б» п. 1 настоящего письма у налогового органа для проведения контрольных мероприятий по факту непоступления денежных средств в бюджет должен быть документ в произвольной форме, подтверждающий факт списания денежных средств, заверенный банком, обслуживающим расчетный (корреспондентский) счет налогоплательщика, а также выписка банка по расчетному (корреспондентскому) счету налогоплательщика.

Помимо этого налоговый орган должен иметь выписки по корреспондентскому счету банка на момент зачисления на расчетный (корреспондентский) счет налогоплательщика денежных средств, копии договора банковского счета, с которого произведено списание денежных средств, подтверждение полномочий должностных лиц банка на заключение ими договора банковского счета, с которого произведено списание денежных средств (подп. «д» – «ж» п. 1 названного письма).

При этом согласно п. 1 данного письма документы, предусмотренные подп. «а» и «б» настоящего пункта, представляются налогоплательщиком. Документы, предусмотренные подп. «д» – «ж» настоящего пункта, – банком.

Таким образом, МНС России в указанном письме бремя доказывания факта списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика возлагает на последнего, предписывая ему представлять банковские документы, подтверждающие списание сумм налоговых платежей с расчетного счета организации.

Вместе с тем обязанность по доказыванию правомерности действий банка при зачислении денежных средств на счет налогоплательщика возлагается на банк, который должен доказать наличие на его корсчете достаточных денежных средств для их зачисления на расчетный счет налогоплательщика и надлежащих полномочий должностных лиц банка на заключение с налогоплательщиком договора банковского счета.

Таким образом, МНС России согласилось с позицией Конституционного Суда РФ о том, что налогоплательщик не обязан доказывать свою недобросовестность, поскольку презюмируется добросовестным.

Более того, в п. 2 этого же письма МНС России подробно описаны действия налоговой инспекции по доказыванию недобросовестности налогоплательщика при перечислении им налоговых платежей через проблемный банк.

Письмо МНС России от 9 октября 2000 г. № ВП-6-18/788@ еще раз подтверждает, что бремя доказывания уплаты налога в установленных размере и порядке возложено на налогоплательщика, в то время как бремя доказывания совершения налогоплательщиком правонарушения в виде неуплаты налога по причине недобросовестности налогоплательщика возложено на налоговый орган.

2.2. Недобросовестность как злоупотребление налогоплательщиком своими правами

Правовая позиция Конституционного Суда РФ о добросовестном налогоплательщике основана на презумпции римского права добропорядочности любого лица. В то же время нельзя забывать, что эта презумпция заимствована из частного римского права и перенесена в налоговое право, регулирующее публично-правовые отношения.

Возможно, в условиях перехода России к рыночным отношениям и построения правового государства это и оправданно, так же как отсутствие в данный период в российском налоговом праве презумпции знания закона.

Однако хотелось бы отметить, что в таких развитых странах, как Канада и Франция, действует презумпция правоты государства при исчислении налогооблагаемой базы.

В Англии юридически опровержимой презумпцией является презумпция, согласно которой признается правильность действий должностных лиц, выполняющих функции, относящиеся к кругу их полномочий⁵¹.

Имеются основания говорить о том, что введение принципов «презумпция правоты налогоплательщика» и «презумпция невиновности налогоплательщика» (п. 6 ст. 108 НК РФ) не в полной мере обеспечивает реализацию поставленных перед НК РФ задач⁵².

Анализ судебно-арбитражной практики показывает, что законная презумпция добросовестности налогоплательщика в определенный промежуток времени постепенно превратилась в свою противоположность.

Характерным примером изменившегося подхода к положению налогоплательщика в арбитражном процессе служит дело, рассмотренное Высшим Арбитражным Судом РФ в порядке надзора⁵³.

В Постановлении от 6 июля 2004 г. № 2860/04 Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что наличие у налогоплательщика документов, указанных в ст. 165 НК РФ, не является достаточным для подтверждения права на применение ставки 0 % по экспортной операции и возмещения налога на добавленную стоимость.

Президиум ВАС РФ, отменяя судебные акты судов трех инстанций об удовлетворении требований налогоплательщика об обязании возместить НДС и направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, дает указание суду проверить довод налоговой инспекции о непредставлении налогоплательщиком документов, связанных с хранением товара в Москве и его перевозкой из Москвы в Орел и из Орла за границу, а также о том, на каких автомобилях товар перемещался по России и был из нее вывезен.

Представление указанных документов не предусмотрено ст. 165 и 172 НК РФ.

Налоговым органом не приведено доводов, по которым он поставил под сомнение реальность перевозки и хранения товаров.

⁵¹ См.: Кейлин А.Д. Судостроительство и гражданский процесс капиталистических государств. Ч. 2. М.: Внешторгиздат, 1958. С. 252.

⁵² См.: Осетрова Н.И. Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения // Налоговый вестник. 2001. № 3. С. 141.

⁵³ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. № 2860/04 // Архив ФАС МО.

Таким образом. Президиум ВАС РФ переложил на налогоплательщика бремя доказывания его добросовестности и при вынесении постановления исходил из противоположной презумпции.

Высший Арбитражный Суд РФ нацеливал арбитражные суды, таким образом, на максимальный учет интересов бюджета при разрешении налоговых споров.

Налогоплательщиком по данному делу представлен полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, для подтверждения правомерности применения налоговой заявки 0 %. Указанные документы в порядке гражданского или уголовного судопроизводства не признаны недействительными или сфальсифицированными, однако ВАС РФ понуждает арбитражный суд при исследовании достоверности доказательств по сути использовать несвойственные арбитражному процессу методы следственных органов.

Автор настоящей работы является принципиальным сторонником существующей в развитых странах презумпции правоты государства в налоговых правоотношениях, обеспечивающей их стабильность, однако в условиях современной России считает адекватной установленную законом, истолкованную Конституционным Судом РФ презумпцию добросовестности налогоплательщика, пока в России не исчезнут последние предпосылки возможности злоупотребления правом сильной стороны в этих правоотношениях, какой является государство в лице его органов.

Следует отметить, что с принятием Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. судебно-арбитражная практика постепенно начала возвращаться к ранее выработанным правовым позициям, в соответствии с которыми бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика возлагается на налоговый орган.

Примером такого подхода служит Постановление Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2008 г. № 11690/07.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании незаконными решения и требования инспекции, ссылаясь на обоснованное предъявление им к налоговому вычету 11 304 869 руб. налога.

Арбитражный суд города Москвы решением от 1 февраля 2007 г. признал незаконными решение инспекции от 28 марта 2006 г. в части доначисления налога к уплате и исключения из состава налоговых вычетов 5 778 913 руб. и требование инспекции от 10 мая 2006 г. об уплате налога.

Заявление общества, касающееся вычета налога, указанного в счетах-фактурах от 27 июля 2005 г. и от 9 августа 2005 г., оставлено судом первой инстанции без удовлетворения.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 25 апреля 2007 г. решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 28 июня 2007 г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре упомянутых судебных актов в порядке надзора общество просило их отменить в отношении отказа в удовлетворении части заявленного требования, ссылаясь на неправильное применением судами норм права.

Общество покупало на заемные средства оборудование и сдавало его в лизинг.

К налоговому вычету общество предъявляло налог, перечисленный продавцам оборудования.

Как следовало из счета-фактуры от 9 августа 2005 г., общество купило у закрытого акционерного общества «Машстройиндустрия» башенные краны и иную продукцию, уплатив поставщику 34 976 080 руб. 28 коп., в том числе 5 335 334 руб. 28 коп. налога, предъявленного впоследствии к налоговому вычету.

Факт перечисления поставщику обществом налога согласно данному счету-фактуре инспекцией признается.

В силу п. 1, 2 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг).

В обоснование вывода о неправомерности предъявления обществом к вычету налога, перечисленного поставщику по счету-фактуре от 9 августа 2005 г., суды указали на следующее: лица, принимавшие участие в расчетах, взаимозависимые; общество является излишним хозяйствующим звеном при осуществлении лизинговых операций; общество сдавало имущество в лизинг, устанавливая более высокую стоимость, чем стоимость, определенная поставщиком; расчеты осуществлялись с использованием счетов, открытых в одном банке.

Однако в судебных актах не приведено обоснование того, почему перечисленные обстоятельства свидетельствуют о стремлении общества к получению необоснованной налоговой выгоды.

В подтверждение вывода об отсутствии у общества права на вычет налога, указанного в счете-фактуре от 9 августа 2005 г., суды сослались также на отсутствие у него реальной возможности возратить заемные средства, полученные по всем кредитным договорам. Между тем этот вывод сделан судами без анализа условий договоров займа и предусмотренных ими сроков возврата заемных средств.

В соответствии с п. 9 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В пункте 1 названного Постановления также отмечено: предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Однако суды, отметив отсутствие у общества разумной деловой цели, не дали оценки его доводам о том, что на 1 июля 2006 г. балансовая (остаточная) стоимость переданного в лизинг имущества при увеличении числа лизингополучателей составила 520 250 000 руб. и превысила сумму всех заемных обязательств.

В соответствии с ч. 3 ст. 15 АПК РФ принимаемые арбитражным судом судебные акты должны быть законными, обоснованными и мотивированными.

Согласно ч. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части решения должны быть указаны фактические и иные обстоятельства дела, установленные судом; доказательства, на которых основаны выводы суда об обстоятельствах дела, и доводы в пользу принятого решения; мотивы, по которым суд отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле; законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд при принятии решения, и мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле. В мотивировочной части решения должны содержаться также обоснования принятого судом решения.

Между тем решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, вынесенные по настоящему делу, названным положениям АПК РФ не соответствуют.

Таким образом, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу п. 1 ст. 304 АПК РФ подлежат частичной отмене.

Вместе с тем некоторые ученые-юристы усматривают отход Конституционного Суда РФ от высказанной им позиции о добросовестности налогоплательщика.

Так, Д.М. Щекин сравнивает правовоположения, закрепленные в Определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-0, с правовоположениями, изложенными в сообщении пресс-службы Конституционного Суда РФ об Определении от 8 апреля 2004 г. № 169-0.

Следует отметить, что в Определении КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-0 указано, что истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности.

Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающиеся на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

В сообщении пресс-службы Конституционного Суда РФ отмечается, что в известном смысле конституционное право, защищая публичный интерес, ограничивает частный интерес. Эти идеи выражаются в конституционном праве через принцип необходимости добросовестного осуществления своих субъективных прав (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ).

Субъекты предпринимательской деятельности вправе применять в рамках свободы экономической деятельности различные гражданско-правовые средства (вексель, договор займа, уступку права требования, реорганизацию юридического лица и т. д.). Однако, осуществляя субъективные права, они должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) интересов. И когда имеет место очевидное игнорирование этих интересов, может иметь место злоупотребление предоставленными субъективными правами.

Д.М. Щекин из данного сравнения делает вывод, что, как видно из сообщения пресс-службы Конституционного Суда РФ, недобросовестность налогоплательщика выражается в том, что он, осуществляя свои субъективные гражданские права, не учитывает (хотя должен) публичный (фискальный) интерес. И когда имеет место очевидное игнорирование публичного интереса при реализации налогоплательщиком своих гражданских прав, его действия недобросовестны.

Развивая эту позицию до логического конца, следует признать, что в современной России при осуществлении субъективного гражданского права действует конституционная обязанность учитывать публичный (фискальный) интерес, это, по сути, ведет к опубличиванию частного права (в то время как ст. 1 ГК РФ предусматривает, что гражданские права осуществляются в собственных интересах субъекта таких прав).

Таким образом, недобросовестность – это игнорирование при осуществлении гражданских прав фискального интереса государства⁵⁴.

Как видно из Определения от 25 июля 2001 г., Конституционный Суд РФ приходит к выводу о наличии в российском налоговом праве презумпции добросовестности налогопла-

⁵⁴ См.: Щекин Д.М. Добросовестность экспортера // Налоговед. 2005. № 9. С. 37–39.

тельщика, анализируя п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.