

К вопросу о презумпции добросовестности налогоплательщика Скобникова К. А.

Скобникова Кристина Александровна / Skobnikova Kristina Aleksandrovna – бакалавр,
юридический факультет,
Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург

Аннотация: статья посвящена проблеме появления и развития доктрины добросовестности налогоплательщика. Особое внимание уделено анализу правовых позиций Конституционного Суда РФ, а также экономических и политических реалий, оказавших влияние на их формирование.

Abstract: the article is devoted to the emergence and development of the doctrine of good faith taxpayer. Particular attention is paid to the analysis of the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation, as well as the economic and political realities that influenced their formation.

Ключевые слова: презумпция, добросовестность, недобросовестность, налоговая выгода, субъективная противоправность, объективная неправомерность.

Keywords: presumption, good faith, bad faith, tax benefit, subjective wrongfulness, objective illegality.

Возникновение презумпции добросовестности налогоплательщика в науке связывается с доктриной добросовестности участников гражданского оборота, подробно разработанной еще в советские времена. В связи с этим в литературе принцип добросовестности налогоплательщика зачастую подвергается критике. Так, К. А. Сасов отмечает, что принципы гражданского права существенно отличаются от принципов административного права¹. В связи с этим выведение презумпции налоговой добросовестности через презумпцию добросовестности участников гражданского оборота представляется неоправданным.

Впервые этот принцип был упомянут Конституционным Судом РФ в Определении от 25 июля 2001 года № 138-О с отсылкой к пункту 7 статьи 3 НК РФ, содержащего положение о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Действительно, способ выведения презумпции добросовестности налогоплательщиков, использованный Конституционным Судом РФ в Определении № 138-О, представляется неудачным. Следует согласиться с мнением Д. М. Щекина о том, что норма, установленная в пункте 7 статьи 3 НК РФ, безусловно, служит гарантией прав налогоплательщиков, вступая в действие при неясности налогового закона. Однако непонятно, как эта гарантия связана с добросовестностью налогоплательщика.²

При буквальном прочтении нормы является очевидным тот факт, что в пункте 7 статьи 3 НК РФ урегулирован способ толкования неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах (в пользу налогоплательщика), а не презумпция добросовестности налогоплательщика. Данный вывод подтверждается и судебной практикой. (См: Определение Верховного Суда РФ от 18.03.2016 № 305-КГ15-14263, А40-87775/14, Определение Верховного Суда РФ от 02.02.2015 № 3-КГ14-7, Определение Верховного Суда РФ от 02.02.2015 № 3-КГ14-7). Сам Конституционный Суд в более позднем Определении от 15 января 2008 года дает более логичное и адекватное содержанию нормы толкование пункта 7 статьи 3 НК РФ: Соответственно, статья 3 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет, что <...> все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (пункт 7). Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. Что касается тех судебных решений, в которых дословно воспроизводится позиция Конституционного Суда, выраженная в Определении от 25 июля 2001 года №138-О, принимать в расчет при выявлении толкования рассматриваемого положения закона судебной практикой не приходится, так как данная позиция, выходящая, по сути, смысл пункта 7 статьи 3 НК РФ, искусственно привнесена в судебную практику Конституционным Судом. Следовательно, Конституционный Суд в своем толковании абсолютно выходит за сферу действия пункта 7 статьи 3 НК РФ.

¹ Сасов К. А. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика / К. А. Сасов // Налоговед, 2005. № 12. С. 18.

² Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ Пресс, 2002. С. 24.

Кроме того, анализ содержания презумпции добросовестности участников гражданского оборота сразу же наталкивает на вопрос о том, как доктрина добросовестности может быть применима вне частного, гражданского права. Если добросовестность есть извинительное незнание лица о субъективно противоправном характере своего деяния, а под субъективной противоправностью понимается нарушение совершенным деянием прав и законных интересов третьих лиц, то очевидно, что понятие добросовестности никоим образом не совместимо с природой публичного права. Если объективную неправомерность (нарушение закона) в гражданском праве логично дополняет понятие субъективной противоправности (нарушение субъективного права), то для публичного права последнее понятие иррелевантно.

Так, например, налогоплательщик, заведомо зная о неплатежеспособности банка, дает этому банку платежное поручение о перечислении сумм налоговых платежей, при этом налогоплательщик об этом прекрасно знает и, более того, это является целью действий. Между тем, обязанность платить законно установленные налоги и сборы установлена законом. То есть получается, что налогоплательщиком совершается объективно противоправное деяние, причем виновно и даже умышленно. Вопрос о том, можно ли в такой ситуации говорить о недобросовестности, является риторическим.

Публичное право существенно отличается от частного, норма закона есть его квинтэссенция. Следовательно, в публичном праве мыслим лишь один юридический порок деяния, а именно: объективная неправомерность, то есть нарушение нормы объективного публичного права. Нарушение же нормы закона есть деяние объективно неправомерное, что позволяет, минуя вопрос о добросовестности, перейти к обсуждению вопроса о виновности.

Для того, чтобы понять причины этого глубинного противоречия, заложенного самим Конституционным Судом, необходимо проследить историю возникновения и развития презумпции добросовестности налогоплательщика.

Появление доктрины добросовестности считается реакцией государства на весьма многочисленные попытки осуществления предпринимательской деятельности на неплатежеспособных банках, расцвет которого произошел после августовского кризиса 1998 года и появления Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года № 24-П. В период экономического кризиса 1998 года процесс поступления налоговых платежей в бюджет в большой степени был парализован из-за неисправных банков, во множестве из которых было саккумулировано невероятное количество налоговых платежей, оказавшихся «запертыми» в этих банках. Патовость этой ситуации и острая необходимость пополнения бюджета побудила Конституционный Суд к поиску хоть какого-либо приемлемого решения этой проблемы. Под предлогом проверки пункта 3 статьи 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» этот вопрос попал на рассмотрение КС РФ, которому предстояло дать толкование понятию «уплата налога» и разъяснить, с какого момента налог считается уплаченным. Так вот в мотивировочной части было указано следующее: «Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло». Очевидно, что такое решение следует признать ситуационным: оно было вызвано политико-экономическими причинами, повсеместной неуплатой налоговых платежей. В пользу этой позиции свидетельствует и тот факт, что из норм пункта 1 статьи 845, статьи 856, пункта 1 статьи 863 и пункта 1 статьи 865 ГК РФ следует, что моментом исполнения денежного обязательства, погашаемого посредством производства безналичных расчетов, является момент исполнения банком плательщика поручения последнего, то есть списание денежных средств не только со счета самого плательщика, но и с корреспондентского счета банка. Такое положение вполне логично, потому что каждое лицо, производящее безналичные расчеты, должно перед своим контрагентом нести риск, связанный с собственным выбором обслуживающего банка. Нет оснований возлагать на контрагента такой риск и все неблагоприятные последствия, вызванные неосмотрительностью в выборе банка. Эта логика в полной мере применима и к исполнению налоговой обязанности, ибо, несмотря на то, что отношения по уплате налога являются публичными, механизм уплаты принципиально не отличается от механизма погашения любого другого денежного обязательства и вмешательство государства в отношения налогоплательщика и банка (частноправовые по своей природе) может быть оправдано только тем политико-экономическим кризисом, в условия которого было принято это Постановление. Итак, Конституционный Суд выбрал прямо противоположный путь и вывел налоговые платежи из-под общего регулирования. Вместо того чтобы предоставить налогоплательщикам возможность урегулировать отношения с обслуживавшими банками, он переложил это на плечи налоговых органов.

Стоит отметить, что, если в резолютивной части Постановления говорится о «плательщике»/«налогоплательщике», то в мотивировочной части речь идет только о «добросовестном налогоплательщике». Несмотря на это налоговые органы с энтузиазмом ухватились за эту фразу

мотивировочной части Постановления, рассмотрев в ней институт недобросовестного налогоплательщика. В течение последующих нескольких лет арбитражным судам довелось разрешить тысячи дел по требованиям налоговых органов к недобросовестным, по их мнению, налогоплательщикам.

Без сомнения, говоря о добросовестных налогоплательщиках, Конституционный Суд имел в виду тех из них, которые пытались уплатить налоги через неплатежеспособные банки, не зная об их неисправности, в связи с чем Конституционный Суд делает вывод о том, что наказывать таких налогоплательщиков за это вредоносное противоправное деяние нельзя. Однако этот тезис принципиально неверен в части противоправности, потому что у государства в лице налоговых органов нет специфического субъективного права на получение определенной суммы налогов. Есть норма закона, устанавливающая обязанность платить законно установленные налоги. Наконец, есть Постановление Конституционного Суда от 12 октября 1998 года № 24-П, разъясняющее момент, с которого налог считается уплаченным, а также действия налогоплательщика, которые привели к наступлению этого момента, когда налог считается уплаченным этим налогоплательщиком. Таким образом, если налог уплачен, то норма закона не нарушена. Возможно ли в таком случае ставить вопрос о добросовестности? Действительно, в такой ситуации нельзя наказывать налогоплательщика, но нельзя это делать потому, что состава. Таким образом, Конституционный Суд заложил в свое Постановление логическое противоречие.

Вероятно, эта фраза Конституционного Суда о добросовестном налогоплательщике могла бы остаться незамеченной, если бы правоприменители не домыслили существование, помимо добросовестных налогоплательщиков, категории недобросовестных налогоплательщиков. Из контекста ясно, что недобросовестными являются налогоплательщики, которые знали о неплатежеспособности обслуживающего банка, но несмотря на это и даже целенаправленно дали платежное поручение именно такому банку. Понятно, что незнание налогоплательщика о факте неплатежеспособности обслуживающего банка не может быть предметом доказывания с его стороны, оно является предметом презумпции, и, следовательно, налоговым органам необходимо эту презумпцию опровергнуть. Тем самым налоговые органы получили возможность наказания налогоплательщиков за деяния, не нарушающие норм объективного права и, следовательно, не являющиеся правонарушениями. Так в право публичное пришла совершенно чуждая доктрина, а недобросовестное поведение фактически стало трактоваться налоговыми органами как самостоятельное налоговое правонарушение.

В результате судебная практика конца 90-х - начала 00-х показала, что налоговые органы пытаются повсеместно применять доктрину недобросовестности налогоплательщика, универсализировать ее применение. В связи с этим Определением от 25 июля 2001 года № 138-О Конституционный Суд разъяснил свое Постановление от 12 октября 1998 года № 24-П, указав, что «по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции в пункте 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 части, и принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности». Мало того, что Конституционный Суд сформулировал правило, сфера применения которого намного шире, чем правило, подлежащее разъяснению, он укоренил понятие недобросовестного налогоплательщика, породившее смуту в судебной практике. Фактически Конституционный Суд свел на нет положения части 1 статьи 19 Конституции РФ, ведь апеллировать к этим положениям может только добросовестный налогоплательщик, только на него распространяется гарантия права частной собственности. Одно и то же деяние, совершенное разными лицами, Конституционный Суд предложил квалифицировать дифференцированно: в одном случае - как соблюдение закона, а в другом - как нарушение.

Тем не менее, неуплата налога есть нарушение нормы объективного права, за которое должна наступать ответственность, причем с учетом действий презумпции невиновности. Прибегать к подобному необоснованному различию в статусах налогоплательщиков, фактически поощряя неравенство в сфере публичного, конституционного права есть путь к налоговому произволу.

Но Конституционный Суд зашел в процессе формирования своей правовой позиции еще дальше: 16 октября 2003 года появляется Определение № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». В нем Конституционный Суд делает следующий вывод: «Разрешение же вопроса о добросовестности либо недобросовестности заявителя при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на

возмещение сумм налоговых вычетов, как связанное с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, относится к компетенции арбитражных судов и Конституционному Суду Российской Федерации неподведомственно». Таким образом, это Определение приблизило к апогею идею о добросовестных и недобросовестных налогоплательщиках. Если в ранее рассмотренные акты речь шла об одной категории дел, связанной со случаями уклонения от уплаты налогов посредством «проблемных» банков, то в этом Определении Конституционный Суд пошел дальше и в ряду категорий дел, в которых недобросовестные налогоплательщики ставят в неравное с другими лицами положение перед законом, - дела, связанные с правом возмещения сумм налоговых вычетов. То есть не осталось никаких сомнений, что недобросовестным может быть признан любой налогоплательщик, заплативший в бюджет меньше ожидаемого либо потребовавший из бюджета больше расчетного.

В дальнейшем Конституционный Суд был непоследователен в выражении своих правовых позиций. Так, в Определении от 18 января 2005 года «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» он пошел на попятную, указав, что «универсализация выводов, содержащихся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О, недопустима...правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. Таким образом, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июня 2001 года № 138-О не может служить основанием для лишения заявителя гарантий, установленных статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации». Речь шла о деле, в котором Арбитражный суд г. Москва отказал в применении норм НК РФ о давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения со ссылкой на недобросовестность налогоплательщика.

Однако уже в Постановлении №8-П от 14 июля 2005 года Конституционный Суд вернулся к избранному ранее дифференцированному подходу и отметил, что принципы справедливости, юридического равенства и пропорциональности применительно к действию нормы о сроках давности по кругу лиц предполагают необходимость дифференцированного подхода к налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его назначению, в ущерб правам другим налогоплательщикам и правомерным публичным интересам. Вопрос о конституционности такой позиции остается открытым.

Конституционный Суд считает, что налогоплательщик, не представивший необходимые документы в срок и противодействовавший проведению налоговой проверки, что привело к пропуску сроков давности и, следовательно, сделало невозможным применение к нему налоговых санкций, получил бы неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такие же деяния, однако не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности. Однако для чего же еще нужен срок исковой давности как для установления объективной временной границы возможности привлечения налогоплательщика к ответственности? Если налоговые органы не справились за отведенное время с возложенными на них обязанностями, несмотря на широкий круг предоставленных им полномочий, именно они и должны нести риск негативных последствий своих действий (или бездействия). Такая же позиция Конституционного Суда противоречит нормам статьи 49 и части 1 статьи 51 Конституции РФ, а также соотношению логических объемов понятий «незаконность», «виновность», «добросовестность», ведь очевидно, что, если статья 113 НК РФ освобождает от ответственности лиц, виновных в совершении незаконных деяний, то тем более она должна освободить от ответственности лиц всего лишь недобросовестных. При этом возможность злоупотребления правом «не быть привлеченным к ответственности» и неправомерные действия (правонарушения) суть несравнимые понятия, потому что злоупотребление правом предполагает недобросовестные действия в границах своего права, а правонарушение - за его пределами. Безусловно, такие понятия, как недобросовестность и злоупотребления, являются оценочными и не могут служить основанием умаления тех гарантий, которые установлены законом (перед которым все равны) в норме об исковой давности.

Из приведенного анализа логично следует, что следствием появления доктрины добросовестности налогоплательщика стало расширение свободы усмотрения налоговых органов, которым они охотно воспользовались, а также судебной дискреции в налоговых спорах, потому что хоть сколь-нибудь четких критериев категории добросовестности не выработано.

Размытые критерии категории добросовестности, однако, стимулировали судебную практику к попыткам объективировать эту категорию с целью уяснения смысла, который в нее вкладывается. Так появилось Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которое не просто трансформировало категорию добросовестности налогоплательщика, но, по сути, ввело в налоговое

право самостоятельный блок материально-правовых норм, привязав добросовестность к таким понятиям, как налоговая выгода и деловая цель. Толкование добросовестности как налоговых злоупотреблений в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме³ весьма прочно вошло в обиход российского права. В отличие от презумпции невиновности, имеющей процессуальный характер и связанной с распределением бремени доказывания, а именно с обязанностью налоговых органов доказать наличие в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения, а также вину, презумпция добросовестности под призмой судебной и административной практики получила материально-правовые свойства, что позволяет судам по существу разрешать налоговый спор фактически лишь с опорой на эту презумпцию. В анализируемом Постановлении Пленума ВАС содержатся материально-правовые положения, выведенные арбитражным судом с опорой на пресловутую презумпцию добросовестности налогоплательщика. О ее материально-правовом содержании свидетельствует, в частности, указание в пункте 11 Постановления на то, что признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением. Фактически в данном пункте ВАС санкционировал разрешение налоговых споров на основании презумпции добросовестности налогоплательщика, что активно используется судами. Так, в Определении Верховного Суда РФ от 23.01.2015 № 304-КГ14-7139 по делу № А75-2075/2013 Верховный Суд указал на отсутствие оснований для передачи жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ в порядке кассационного производства, поддержав суды, которые отказали в удовлетворении требований, руководствуясь положениями статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 11 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53.

Таким образом, получается, что в настоящее время целый блок материально-правовых норм, на основе которых разрешаются сотни тысяч налоговых споров и которыми фактически ограничивается конституционно гарантированное право собственности, содержатся не в законе (!), а в Постановлении Пленума упраздненного Высшего Арбитражного Суда. Такое положение не поддается никаким комментариям и, уж тем более, правовой оценке. Положения Постановления Пленума должны быть обличены в форму федерального закона, в противном случае применение судами этих положений является сомнительным с конституционной точки зрения. Стоит сказать, что в случае объективирования данных положений в законе отпадет необходимость в обращении к презумпции добросовестности. В таком случае в опровержение презумпции невиновности налоговые органы должны будут доказать нарушение налогоплательщиком объективной нормы – нормы федерального закона.

В заключение, нельзя не согласиться с К. А. Сасовым⁴, который 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. Аргументы ученого очень весомы. Можно ли считать презумпцией столь оценочную по содержанию категорию? Только презумпции невиновности есть место в налоговом праве. Презумпция невиновности в сфере налоговых правоотношений была выведена Конституционным Судом непосредственно из текста Конституции РФ (статья 49), непосредственно закреплена в законе и является гарантией прав всех налогоплательщиков. Поскольку уголовный процесс, в котором презумпция невиновности служит основополагающим принципом, близок к процессу административного производства, разновидностью которого является процедура привлечения к налоговой ответственности, такое перенесение представляется вполне оправданным и корректным.

Не могут права (в частности, право собственности) налогоплательщика быть ограничены иначе, как федеральным законом. Нельзя в рамках властно-подчиненных отношений, в сфере публичного права отвечать за действия, которыми не была нарушена норма объективного права. Такая практика неизбежно ведет к произволу и к неконтролируемому вмешательству публичной власти в дела частного субъекта. По мнению автора, такая тенденция отхода от закона в сфере налоговых правоотношений, вольно или невольно спровоцированная Конституционным Судом, негативно отражается на деятельности хозяйствующих субъектов, вынужденных всегда находиться в состоянии готовности к защите от признания их недобросовестными и тех негативных имущественных последствий, которые влечет такое признание. Отсутствие же до настоящего момента нормативного закрепления презумпции добросовестности налогоплательщика еще раз доказывает ее чуждость налоговому праву, несовместимость их природы.

³ «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» // <http://www.minefi.ru/>.

⁴ Сасов К. А. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика / К. А. Сасов // Налоговед, 2005. № 12. С. 19.

Литература

1. *Тютин Д. В.* Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.
2. *Щекин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве. — М.: МЗ Пресс, 2002. 252 с.
3. *Сасов К. А.* Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика / К. А. Сасов // *Налоговед*, 2005. № 12. С. 10-15.
4. *Козлова Е. О.* Бремя доказывания по налоговым спорам и его значение для адвоката / Е. О. Козлова // *Адвокат*, 2014. № 9. С. 24-28.
5. *Ульянов А. В.* Добросовестность в гражданском праве // *Журнал российского права*, 2014. № 6. С. 133 - 140.