

АДМИНИСТРАТИВНОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

BONA FIDES В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ: МЫ ИДЕМ СВОИМ ПУТЕМ

Л. В. Бурнышева – старший преподаватель кафедры экономики и финансового права Омского юридического института

Категория «добрая совесть» (*bona fides*) имеет многовековую историю. Римские юристы расценивали ее как недопущение обмана или уклонения от исполнения договора. «Разбирательству «по совести» подлежали иски: по фидуциарным сделкам, купле-продаже, договору найма, договору товарищества, договору поручения, ведению кем-либо чужих дел, против опекуна, против мужа, о возвращении приданого после развода, а также другие виды исков, отнесенные позже к разбирательству «по совести». В судебную формулу этих исков включалось прямое указание на то, что взаимные отношения сторон должны определяться судьей с точки зрения «доброй совести» – *ex fide bona*¹.

В настоящее время понятие «добросовестность» часто используется в гражданском праве, при этом в некоторых случаях применяется в негативной форме, т. е. как «недобросовестность» участников гражданских правоотношений. Учитывая факт, что гражданские правоотношения основаны на взаимном доверии, нравственные категории «добросовестность» и «недобросовестность» гармонично вошли в гражданское право.

Но каким образом эта категория появилась в налоговом праве и насколько возможно ее использование в налоговых правоотношениях, которые являются правоотношениями публичными, а не частными?

Немного истории. В период экономической нестабильности 90-х гг. прошлого века, девальвации рубля, дефолта 1998 г. в среде налогоплательщиков начали активно возникать различные схемы ухода от налогообложения. В какой-то степени срабатывал «за-

кон джунглей», когда выживает сильнейший. Чтобы стать сильнейшим, отдельные хозяйствующие субъекты стремились максимально минимизировать налоговую нагрузку любым доступным путем: неправомерно использовались налоговые льготы свободных экономических зон России, занижался доход путем неотражения сделок в учете и зачисления выручки на счета третьих лиц, фирмы регистрировались по утерянным паспортам и т. д.

В одной из таких схем была использована проблема нормы НК РФ о моменте уплаты налога. Так, пунктом 3 ст. 45 НК РФ определено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика. Допустим, что налогоплательщик выполнил оба этих условия – предъявил поручение в банк и средств на счете в этот день было достаточно, но при этом банк деньги по каким-либо причинам в бюджет не перечислил. Можно предъявлять претензии к налогоплательщику? Следуя закону – нет. Это также подтвердил Конституционный Суд РФ в постановлении № 24-П, изложив свою позицию следующим образом: «Непоступление в бюджет перечисленных налогоплательщиком сумм налогов не означает неисполнения им налоговых обязанностей и не может быть основанием для повторного списания указанных сумм»². Этим и воспользовались отдельные налогоплательщики и банки, реализуя схему ухода от платежа следующим образом: посредством заключе-

¹ *Савсерис С. В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: *По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»* : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 12 окт. 1998 г. № 24-П.

ния некоторых гражданско-правовых договоров (например, приобретения векселя банка ниже номинала с быстрым гашением этого векселя) на счета клиента зачислялись денежные средства, которые сразу направлялись на уплату налога. Но до бюджета деньги не доходили ввиду того, что банк на тот момент был «проблемным», не имеющим средств на своем корреспондентском счете. Налоговые органы в процессе осуществления налогового контроля в то время зашли в тупик. «Де юре» налогоплательщик исполнил свою обязанность – «де факто» денег в бюджете нет.

В этой ситуации важную роль сыграло Определение Конституционного Суда 138-О, которое указало, что выводы, содержащиеся в резолютивной части постановления КС РФ № 24-П, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства вести контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты³. Так впервые в налоговых правоотношениях появился термин «недобросовестность».

Но обосновано ли с правовой точки зрения применение категории «недобросовестность» в борьбе с уклонением от уплаты налогов? По нашему мнению, конечно, нет. Стремление заполнить пробел в налоговом законодательстве неправовым термином может внести еще большую путаницу. Многие авторы высказывали свое мнение по этому вопросу. Вот некоторые из них: «В российском налоговом законодательстве значение термина «недобросовестность» не определено. Более того, Конституционный Суд РФ, вводя его, также не указал общие критерии недобросовестности. Учитывая, что любой налогоплательщик стремится снизить издержки по уплате налогов, используя предложенный Конституционным Судом РФ критерий, практически любого налогоплательщика можно признать недобросовестным, в частности, того, кто осознанно пользуется установленными налоговыми льготами»⁴, «С использованием критерия доброй совести появляется возможность создания таких «каучуковых», неопределенных правил, которые позволяют значительно расширить рамки «свободного» судебного усмотрения и тем самым в необходимых случаях выйти за формальные рамки законности»⁵.

Практика показала, что за первые пять лет после появления Определения Конституционного Суда 138-О количество судебных дел различных категорий, в которых исследовалась недобросовестность налогоплательщика, выросло в 14 раз и их доля в общем количестве судебных налоговых споров составила 11 %⁶. Анализируя применение категории «недобросовестность налогоплательщика» арбитражными судами, можно отметить ее сходство с судебными доктринами, которые применяют некоторые страны в противодействие уклонению от уплаты налогов, такими как «деловая цель», «существо над формой», «сделка по шагам».

Не вдаваясь в подробности применения подобных судебных доктрин различными странами, отметим, что отдельные их недостатки часто компенсируются (например, в таких странах, как США, Канада или Великобритания) широкой судебной практикой по прецедентному праву, а также различными комментариями налогового законодательства. И что самое главное, доктрина не ставится во главу угла, а применяется как последнее средство, когда исчерпаны все другие доказательства, свидетельствующие об уклонении от налогообложения.

Изобретательной судебной системе России нередко приходится латать дыры в налоговом законодательстве, и в продолжение применения категории «недобросовестность» Высшим Арбитражным Судом РФ в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» был введен в практику новый термин «необоснованная налоговая выгода». Более того, были определены признаки такой выгоды, на которые должны ориентироваться как налоговые органы при проверках налогоплательщиков, так и суды при решении арбитражных споров. Нужно отметить, что эти признаки уже ранее применялись в налоговой практике как признаки «недобросовестности налогоплательщика».

Итак, Пленум ВАС утвердил, что налоговая выгода является необоснованной в случаях, если:

- налогоплательщик получил ее не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;
- учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- у компании нет реальной возможности осуществить ту или иную операцию.

³ См.: По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О.

⁴ Саверис С. В. Указ. соч.

⁵ Пепеляев С. Г. Комментарий к Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О // Ваш налоговый адвокат. 2002. № 1.

⁶ См.: Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

При этом необоснованной налоговая выгода считается, когда она получена от операции, целью которой была исключительно минимизация налоговых платежей в бюджет. Такие операции в постановлении № 53 названы лишенными целей делового характера, иначе говоря, всякая сделка должна иметь какую-либо дополнительную цель, кроме снижения налогового бремени (например, получение дохода). Как видим, доктрина «деловой цели» была предложена судам для применения.

Помимо этого, в постановлении № 53 была изложена следующая позиция: доначисление налогов и привлечение налогоплательщика к ответственности могут быть правомерными только в том случае, если налоговые органы имеют необходимые доказательства того, что плательщик целенаправленно использовал схемы ухода от налогообложения.

С момента принятия постановления № 53 вектор судебной практики по налоговым спорам сделал своеобразный зигзаг. Удивительно, но на протяжении нескольких лет судебные решения часто принимались не в пользу налогоплательщика, например, по той простой причине, что налогоплательщик «не проявил должной осмотрительности» (данный термин также заимствован из гражданского права, где используется для оценки степени вины) при выборе контрагента. В результате ответственность за действия контрагента перекладывалась на налогоплательщика, налоговым органам достаточно было доказать фиктивность подписи на каком-либо документе, принятом к учету, чтобы иметь возможность не принять к вычету НДС или признать необоснованными расходы по налогу на прибыль.

Вернемся к вопросу о возможности использования категории «недобросовестность» в публичном праве, коим является налоговое право. Стоит согласиться здесь с мнением В. А. Белова, что «публичное право существует постольку, поскольку оно прямо воплощено в закон, следовательно, в публичном праве мыслим единственный юридический порок деяния — объективная неправомерность, т. е. нарушение нормы объективного публичного права. Нарушение же нормы закона составляет деяние очевидно неправомерное и, следовательно, закономерно позволяет, не обсуждая вопроса о недобросовест-

ности в совершении такого деяния, сразу перескочить на следующую после недобросовестности ступеньку — обсуждение вопроса о виновности. Понятию субъективной противоправности в публичном праве места попросту нет, а следовательно, и понятие добросовестности-недобросовестности им «не замечается», что называется, за ненадобностью»⁷.

Таким образом, чтобы избежать того, что само по себе недобросовестное поведение стало трактоваться налоговыми органами как самостоятельное налоговое правонарушение — неправомерное вредоносное действие, налоговым органам необходимо доказывать, что определенные действия налогоплательщика привели к налоговому правонарушению, т. е. доказывать виновность налогоплательщика — а это процесс, несомненно, трудоемкий.

Текущий 2010 год, возможно, стал очередным этапом развития в практике применения судами различных оценочных категорий, таких как «недобросовестность налогоплательщика», «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность» и т. д. Поводом для этого предположения послужили принятые весной постановления Президиума ВАС от 9 марта 2010 г. № 15574/09 и от 20 апреля 2010 г. № 18162/09, первое из которых связано с порядком определения расходов при исчислении налога на прибыль, второе касается порядка принятия к вычету НДС. Общим для обоих постановлений является то, что Высший Арбитражный Суд указал на необходимость проверки реальности хозяйственных операций, по которым налогоплательщик заявляет расходы к вычету, следовательно, если у налогового органа есть сомнения в происхождении каких-либо хозяйственных операций, то, соответственно, налоговый орган должен предоставить убедительные доказательства нереальности этих операций.

И, может быть, гораздо проще во всех этих спорах не «изобретать паровоз», не перенимать чуждый нам опыт, а вспомнить, что все эти трудноразрешимые споры могут быть разрешены с использованием института мнимых и притворных сделок, закрепленных в ГК РФ, а для этого необходимо детально урегулировать в Налоговом кодексе возможность переквалификации сделок для целей налогообложения.

⁷ Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика. Критический анализ правоприменительной практики. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».