

А.В. Потребо *

**ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КАТЕГОРИИ НЕДОБРОСОВЕСТНОСТИ
В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ:
УНИВЕРСАЛИЗАЦИЯ ПОНЯТИЯ НЕДОБРОСОВЕСТНОСТИ**

Появление «недобросовестности» и ее использование в правоприменительной практике с первых же дней вызвало бурное обсуждение. Если налоговые органы встретили судебные акты Конституционного Суда РФ, которые стали прародителем недобросовестности, с одобрением, то у многих специалистов, адвокатов, ученых практика применения категории добросовестности вызвала резкую критику. Некоторые сотрудники налоговых органов признают, что «механизмом, способным решить данную проблему (ухода от уплаты налога), по справедливости стала добросовестность (недобросовестность, подменившая собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщика неправомерным»[1]. В свою очередь, налоговый адвокат С.Г. Пепеляев на международной конференции «Добросовестный налогоплательщик, или Доктрина деловой цели в России» высказал мнение, что «о термине “недобро-

* © А.В. Потребо, Петербургская центральная регистрационная компания, 2006.

совестность» следует забыть, это тупиковый путь развития права»[2]. Более того, в самом Конституционном Суде РФ есть судья А.Л. Кононов, выступающий категорически против внедрения в налоговую практику недобросовестности, что отражается в особых мнениях к постановлениям и определениям Конституционного Суда РФ[3]. Так или иначе, понятия «недобросовестность», «недобросовестный налогоплательщик» прочно вошли в судебную практику и уже в 2006 году могут быть законодательно утверждены.

Универсализация понятия недобросовестности в российском налоговом праве порождает массу проблем, связанных с налоговым администрированием, правами и гарантиями налогоплательщиков, административной и уголовной ответственностью.

Несмотря на то, что Конституционный Суд РФ в Определении от 18.01.2005 №38 высказал позицию, согласно которой универсализация выводов Конституционного Суда РФ, сделанных в Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 №138, недопустима, а также то, что правоприменительные органы не вправе истолковывать понятие «недобросовестный налогоплательщик» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, арбитражные суды, налоговые и правоохранительные органы продолжают использовать категорию добросовестности в налоговых правоотношениях. С тем фактом, что Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 №38 не возымело должного действия, соглашаются специалисты [4].

Помимо известных дел с уплатой налогов через неплатежеспособные банки, недобросовестность активно используется в делах по вычетам налога на добавленную стоимость. Определениями Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 №169-О и от 04.11.2004 №324-О[5] суд ввел новое понятие «реальность затрат». В соответствии с данным понятием, во взаимосвязи с положениями статей 167, 171 НК РФ, налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщику, не может быть принят к вычету, если оплата осуществлялась заемными средствами, с использованием зачетов встречных обязательств, уступкой долга или имуществом, полученным безвозмездно, и некоторыми другими способами. Сам факт оплаты товаров поставщику денежными средствами или имуществом, принадлежащими покупателю на праве собственности, не может свидетельствовать о реальности затрат. Последствия столь жестких выводов Конституционный Суд РФ был вынужден сглаживать через разъяснения Определения от 08.04.2004 №169-О, которые сделала пресс-служба суда [6]. В соответствии с данным разъяснением при оценке реальности затрат и разрешения вопроса о наличии права на вычет по налогу на добавленную стоимость арбитражным судам стоит учитывать степень добросовестности действий налогоплательщиков и в случае выявления недобросовестности в действиях налогоплательщика отказывать последнему в праве на налоговый вычет.

Противоречивость позиций Конституционного Суда РФ, что недопустимо универсализировать понятие «недобросовестный налогоплательщик» и что для оценки реальности затрат и возможности применить налогоплательщиком права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость необходимо определять наличие либо отсутствие недобросовестности в действиях налогоплательщика, привело к тому, что арбитражные суды универсализировали недобросовестность. Так, например, Федеральный арбитражный суд Поволжского округа отметил, что поскольку налогоплательщик не доказал реально понесенные расходы на оплату начисленных поставщикам сумм налога, налоговый орган правомерно привлек его к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога на добавленную стоимость в виде взыскания штрафа [7]. В Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа отмечено, что суд, полно и всесторонне исследовав материалы дела, установил, что общество не понесло реальных расходов в виде отчуждения собственного имущества на уплату налога поставщику товаров. Отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме, что связано с установлением недобросовестности налогоплательщика.

В настоящее время в целях борьбы с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость существует негласная позиция первичного отказа в возмещении налога. Как правило, получить налог можно только через судебную процедуру, об этом свидетельствуют тысячи арбитражных дел и публикации в прессе [8]. Получается, что нормы налогового законодательства, регламентирующие вопросы вычета и возмещения налога на добавленную стоимость, не работают. Можно сказать, что в правоотношениях по возмещению, например, налога на добавленную стоимость, уплаченного при экспорте, действует презумпция недобросовестности налогоплательщика, так как налоговые органы отказывают налогоплательщикам в возмещении налога в массовом порядке [9]. Последствия противодействия некоторой части недобросовестных налогоплательщиков таковы, что добросовестные налогоплательщики также вынуждены требовать возмещения налога в судебном порядке. В результате получается, что средства борьбы с недобросовестными налогоплательщиками приводят к массовым нарушениям налогового законодательства, заставляя остальных налогоплательщиков преодолевать барьеры, созданные для борьбы с недобросовестными налогоплательщиками.

Арбитражные суды распространяют использование недобросовестности и на порядок исчисления налога на прибыль, а точнее, на использование льгот по данному налогу. Так, Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа посчитал, что несмотря на формальное право на использование льготы по налогу на прибыль, налогоплательщик не может им воспользоваться по причине своей недобросовестности [10].

Недобросовестным налогоплательщик был признан потому, что обоснованность выводов судебных инстанций о недобросовестности общества в налоговых правоотношениях ввиду несоразмерности суммы внесенных им инвестиционных вложений размеру налога на прибыль, не поступившего в бюджет в результате использования налоговой льготы, а также о несоответствии общества критериям инвестора была подтверждена материалами дела.

Степень добросовестности действий налогоплательщиков анализируется и в судебных делах, предметом которых является правильность исчисления единого социального налога. В Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа, напротив, констатируется факт добросовестности налогоплательщика, так как налоговым органом не представлены доказательства обратного [11].

Некоторые суды придерживаются позиции, согласно которой на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются гарантии, предусмотренные налоговым законодательством. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа суд указал, что предусмотренные налоговым законодательством льготы и права установлены исходя из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Выявление фактов недобросовестности действий налогоплательщика, направленных на необоснованное получение налоговых льгот или использование прав, является основанием для отказа в их предоставлении [12].

Конституционный Суд РФ, требуя от арбитражных судов ограничить область применения недобросовестности в налоговых отношениях и прекратить универсализацию недобросовестности, сам, в противоречие своей позиции, делает то, что запрещает делать другим судам. Такой подход был продемонстрирован Конституционным Судом РФ в Постановлении от 14.07.2005 №9-П. Вся противоречивость и нелогичность позиции Конституционного Суда РФ, по нашему мнению, выражена в особом мнении судьи Конституционного Суда РФ А.Л. Кононова [13]. А.Л. Кононов отметил, что препятствием для рассмотрения дела по проверке конституционности положений статьи 113 НК РФ, которое было проигнорировано Конституционным Судом, было Определение Конституционного Суда от 18 января 2005 года N 36-О. Данное Определение было принято по тому же предмету рассмотрения (срок давности, статья 113 НК РФ), основанием для обращения в Конституционный Суд было одно и то же арбитражное дело. Арбитражный суд, не видя прямых оснований в законе для продления срока давности в отношении налогоплательщика, пытался обосновать неприменение этого срока ссылкой на позицию Конституционного Суда о недобросовестности налогоплательщика, который, якобы, лишается этой защиты. При этом под недобросовестностью судом понималось, в частности, уклонение от налоговой проверки или противодействие налоговым органам.

А.Л. Кононов пишет: «Конституционный Суд в указанном Определении (Определение КС РФ от 18.01.2005 №36-О – прим. автора) категорически отверг универсализацию употребления понятия "недобросовестный налогоплательщик" и допустимость его применения для оправдания продления срока давности. По его мнению, правоохранительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. Он указал на достаточную ясность и определенность положения об исчислении срока давности, содержащегося в статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации, и напомнил о необходимости толкования всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей налогового законодательства в пользу налогоплательщика и о презумпции его добросовестности. Вполне определенным образом и без каких-либо оговорок Конституционный Суд признал конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, указав, что они не только не нарушают конституционные права заявителя, но являются гарантией соблюдения его прав. У Конституционного Суда не появилось никаких оснований для пересмотра и опровержения указанной позиции. Сославшись на это определение в настоящем деле, он признал тем самым, что оно сохраняет свою силу. То, что Конституционный Суд практически одновременно с этим принял к рассмотрению, причем с противоположным результатом, запрос по тому же предмету и по тому же делу, не поддается объяснению с правовой точки зрения» [14]. Не случайно деловые средства массовой информации написали об очередном постановлении Конституционного Суда РФ как о продолжающей практику разделения налогоплательщиков на добросовестных и недобросовестных [15].

Следует констатировать, что сфера применения понятия «недобросовестность» постепенно расширяется. Но расширение использования понятия «недобросовестный налогоплательщик» происходит не только по увеличению количества видов налогов и соответствующих правоотношений, возникающих при уплате налога, но и в случаях порядка расчета и уплаты налога. Универсализация неопределенного оценочного понятия «недобросовестность» и применение его при налоговом администрировании подрывает устойчивость налогового права, его базовых принципов, что оказывает негативное влияние на развитие экономических отношений в России, формирование правовой и предпринимательской культуры.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ И ПРИМЕЧАНИЯ

1. Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. №9.
2. Цит. по статье: Вислогузов В. Сослагательное уклонение // Коммерсантъ-Власть. №23 от 13.06.2005.

3. См.: Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова по Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года.
4. Иванова С. Заплати дважды и спи спокойно / С. Иванова // Ведомости, 28.03.2006, №53 (1580)
5. Вестник КС РФ. 2004. № 6.
6. Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 №169 (от пресс-службы Конституционного суда Российской Федерации) // эж-ДОСЪЕ. 2004. №43.
7. Постановление ФАС Поволжского Округа от 14.01.2005 N A12-7524/03-C42.
8. См. об этом в §1 Главы I настоящей работы.
9. См.: Лысов Е.А. Механизм возмещения НДС при совершении экспортных операций: анализ действующей практики и пути совершенствования // Бухгалтерский учет и налоги. 2003 . №12.
10. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.02.2005 N Ф08-181/2005-63а.
11. Постановление ФАС Западно- Сибирского округа от 29.03.2005 N Ф04-1711/2005(9914-A46-3).
12. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.03.2005 №А74-1198/04-К2-Ф02-955/05-С1.
13. Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации.
14. Там же.
15. Ляшенко Г. Несвобода с чистой совестью / Г. Ляшенко // Коммерсантъ. 15.07.2005. №129 (№3213).