

А.В. Ильин*

СОВРЕМЕННАЯ СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ И НАПРАВЛЕНИЕ ИХ РЕШЕНИЯ

В статье анализируется многолетняя судебная налоговая практика по проблеме асимметричности налоговых обязательств участников гражданско-правовых сделок. В работе подчеркиваются изменение направленности и противоречивость судебных актов последнего времени. Формулируя причину этого явления, автором делается вывод, что единство и устойчивость современных налогов обеспечивается зависимостью субъективных налоговых прав и юридических налоговых обязанностей контрагентов.

Функционирование современного законодательства РФ о налогах и сборах при разновекторных частных и публичных интересах неизбежно создает правоприменительную судебную практику, непосредственно влияющую на социальные связи и тем самым регулируемую налоговые отношения. В этой связи важнейшим условием определения общей эффективности законодательства является исследование судебной практики, возникающей под воздействием налогово-правовых норм.

В юридической литературе последнего времени не случайно уделяется повышенное внимание ее анализу и оценке. Так, Г.В. Петрова справедливо отмечает, что для совершенствования правовой регламентации налоговых отношений важное значение имеет углубленное исследование судебных актов, которое позволяет определить реальный разрыв между правом и практикой, выявить и устранить концептуальные пробелы и недостатки при формировании эффективной системы российского налогового законодательства [1.С.60]. Аналогичной позиции придерживается А.В. Брызгалин, обоснованно замечая, что судебная практика по вопросам применения законодательства о налогах и сборах имеет огромное значение для правового регулирования налоговых правоотношений, поскольку непосредственно влияет на мотивацию и выбор того или иного поведения участников налоговых отношений [2.С.17].

Соглашаясь с мнениями ученых, подчеркнем, что особый интерес представляет исследование развития современных тенденций, складывающихся в сфере судебной налоговой практики. Так, в отношении практики КС РФ в настоящее время очевидна неоднозначность его правовых позиций, более чем серьезно затрагивающая интересы всех налогоплательщиков. Например, в Определении от 16.10.2003 г. № 329-О КС РФ указал: «Истолкование ст.57 Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет». Однако в последующих актах КС РФ, отмечая недопустимость ситуации, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам создавать схемы незаконно-

* © Ильин А.В., 2006

Ильин Андрей Владимирович – кафедра частного права Сибирской академии государственной службы

го обогащения за счет бюджетных средств [3], особо констатирует, что *отказ налогоплательщику-покупателю в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров не сопровождается корреспондирующей этому праву обязанностью налогоплательщика-продавца по уплате налога в бюджет в денежной форме* [4]. Думается, целесообразно обратить внимание на то, что КС РФ все чаще стали отмечаться неправомерные действия со стороны налогоплательщиков, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий [5], участие в совершении ничтожных сделок целого ряда юридических лиц с общей направленностью их воли на уклонение от уплаты налогов [6]. Поэтому в целом можно согласиться с мнением, высказанным в юридической литературе о том, что последние выводы КС РФ полностью соответствуют новой налоговой политике государства *по борьбе с недобросовестными налогоплательщиками* [7.С.46]. В частности, судья КС РФ А.Л. Кононов, давая интервью на страницах журнала «Вопросы налогового права», замечает: «...КС РФ вообще в последнее время отходит от своих прежних, очень хороших позиций, которые он было, уже наметил в самом начале, когда давал конституционные толкования по спорным вопросам в пользу налогоплательщиков. И вот теперь большинство судей КС РФ придерживаются позиции, которая означает, что социальные цели выше частного интереса, а при принятии решений побеждают позитивистские решения, основанные на том, что нужно в первую очередь защищать коллективные права и публичные интересы» [8. С.12-13].

Частично соглашаясь с доводами ученых о том, что в основе позитивистских решений КС РФ выступает наличие в налоговых отношениях недобросовестных налогоплательщиков, мы полагаем необходимым обосновать другую их причину — несовершенство законодательства РФ о налогах и сборах, проявляющееся в игнорировании сущности современных налоговых изъятий, незавершенности формирования их структуры и отклонении от идеальных моделей. Указанное несовершенство, по нашему мнению, выливается в важнейшую проблему налогового права — *несбалансированности (асимметричности) налоговых обязательств налогоплательщиков-контрагентов в сделке*. Поэтому изменение направленности правовых позиций КС РФ логично было бы осмыслить через призму именно этой проблематики. Здесь целесообразно акцентировать внимание на том обстоятельстве, что ни действовавшим ранее налоговым законодательством, ни действующим законодательством о налогах и сборах *право на уменьшение налоговых обязательств покупателями не поставлено в зависимость от уплаты соответствующих налогов поставщиками*.

В то же время нам представляется очевидным утверждение о том, что налогово-правовое регулирование по целому ряду налогов рассматривает результат конкретной сделки по реализации товаров как объект обложения для продавца и основание для уменьшения налоговых обязательств у покупателя. При этом мы исходим из того, что изменение налоговых обязательств контрагентов (увеличение у продавца и уменьшение у покупателя), вытекающих из одного юридического факта, является взаимосвязанным явлением. Такие выводы можно сделать, в частности, при анализе правовых конструкций НДС, налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, акцизов, упрощенной системы налогообложения. *Все указанные налоговые изъятия*, характерные, прежде всего, для налогообложения результатов предпринимательской деятельности, предполагают регулярное осуществление гражданско-правовых сделок и, на наш взгляд, *призваны обеспечить симметричность и взаимосвязанность налоговых обязательств контрагентов*. Поэтому, рассматривая эти современные налоги как взаимосвязанные, мы полагаем, что их *основным правовым содер-*

жанием является обеспечение единства налоговых платежей, создание устойчивой совокупной налоговой базы и придание общего состояния равновесия налоговым отношениям. Нам представляется, что именно понимание судьями КС РФ отсутствия этой основы в российских налоговых отношениях, осознание того, что существующее законодательство не позволяет обеспечить полноту и своевременность изъятия средств налогообложения, создать эффективный налоговый контроль и полноценные условия для реальной налоговой ответственности правонарушителей, привело к изменению тенденций правовых позиций КС РФ. К подобным выводам можно прийти, проанализировав известное Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, ставшее кульминацией проблемы асимметричности налоговых обязательств контрагентов.

Для проводимого исследования показательным является анализ арбитражной налоговой практики, который убеждает в перенесении проблемы несбалансированности налоговых обязательств контрагентов из теории и толкований Конституции России в правоприменение. Так, современный подход ВАС РФ к исследуемой проблематике был озвучен О.В.Бойковым на страницах журнала «Налоговые споры: теория и практика». Отмечая актуальность вопроса и подчеркивая *далеко не единичные случаи участия в сделках реально не существующих продавцов, приводящие к асимметричности налоговых обязательств контрагентов и очевидным бюджетным потерям*, О.В.Бойков пишет: «... следует согласиться с позицией арбитражных судов, отказывающих в поддержке налоговым органам, по мнению которых поступление сумм НДС от продавца в бюджет является непременным условием возмещения НДС поставщику» [9.С.6]. Мы считаем, что подобное, не учитывающее сущность налоговых платежей судебное истолкование, безусловно, оказало свое общее негативное регулятивное воздействие на налоговые правоотношения и мотивацию недобросовестного поведения налогоплательщиков. Целесообразно заметить, что в последнее время в правоприменительной практике все чаще причиной налоговых споров с покупателями становятся «исчезнувшие» поставщики [10]. При этом в юридической литературе широко обсуждаются различные варианты поведения налогоплательщиков, критерии оценки их добросовестности (недобросовестности). Например, Н.В. Береснева анализируя правовые позиции КС РФ и сложившуюся арбитражную практику, утверждает, что под недобросовестным поведением следует понимать такое неправомерное использование гражданско-правовых инструментов, которое ведет к выгодным для налогоплательщика налоговым последствиям [11.С.4] и делает справедливый вывод, что *одни и те же обстоятельства могут присутствовать как у добросовестных, так и у недобросовестных налогоплательщиков* [12.С.9].

Здесь необходимо особо отметить, что все обсуждения в юридической литературе проблемы добросовестности (недобросовестности) налогоплательщиков касаются только НДС. Мы же полагаем, что несбалансированность налоговых обязательств контрагентов в силу общности объектов налогообложения взаимосвязанных налоговых изъятий позволяет говорить об этой проблеме *применительно и к другим налоговым платежам*. В этой связи нам представляется, что современное понимание данной проблематики делает невозможным обеспечение единства налогов, подчеркивает отсутствие внутренней гармонизации налоговых отношений, выступает основным источником нестабильности налоговых правоотношений в стране и характерно в целом для налоговой системы России. На актуальность этой проблемы для отечественной налоговой теории и судебной практики мы уже обращали внимание [13.С.60-62].

Так, в частности в п.2 Информационного письма от 21 июня 1999 г. № 42, подтверждая законность и обоснованность принятых по делу судебных актов, Президиум ВАС РФ пишет: «... суд отклонил доводы налоговой инспекции о невозможности принятия расходов, основанных исключительно на факте отсутствия регистрации организаций-продавцов в качестве налогоплательщиков (*это позволяет сделать достоверный вывод о том, что указанные продавцы не платят налоги. — Прим. автора*), поскольку этот факт еще не свидетельствует о том, что у этих организаций не имеется государственной регистрации». По другому делу, отраженному в обзоре, Президиум ВАС РФ сделал вывод о том, что документы встречной проверки, свидетельствовавшие об отсутствии у фирмы-продавца соответствующих бухгалтерских проводок по реализации указанного товара (*что, безусловно, позволяет утверждать о неуплате продавцом, с полученных от реализации товара, сумм подоходного налога. — Прим. автора*), сами по себе не могут служить основанием для отказа в признании расходов покупателя, поскольку не опровергают доказательств ответчика о произведенных расходах. Таким образом, позиция Президиума ВАС РФ по подоходному налогу, уплачиваемому индивидуальными предпринимателями, допускающая разбалансированные налоговые обязательства контрагентов, была сформирована еще в 1999 г. и неоднократно находила свое подтверждение в последующей практике арбитражных судов [14].

Мы можем уверенно утверждать, что аналогичные по своей сути выводы, касающиеся также налога на прибыль организаций, лежат в основе сотен судебных актов в России [15]. Например, в мотивировочной части Постановления ФАС Московского округа от 17 января 2001 г. № КА-А40/6272-00 указано: «Доводы налогового органа ... со ссылкой на неправомочность отнесения на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль организации, расходов, понесенных ею по договорам с *двенадцатью (!) юридическими лицами, которые не были зарегистрированы в установленном порядке*, не могут быть приняты во внимание, поскольку налоговый орган не представил суду доказательств, опровергающих достоверность хозяйственных операций истца». При этом традиционный формальный тезис арбитражных судов о том, что налоговое законодательство не связывает отнесение на себестоимость продукции покупателем для целей налогообложения соответствующих расходов с фактом представления налоговой отчетности его контрагентами невозможно поколебать даже объяснениями бывшего руководителя «контрагента» об отсутствии хозяйственной деятельности с «налогоплательщиком» и подтверждающими это результатами почерковедческой экспертизы [16].

Кроме того, существующая в современной России несбалансированность налоговых обязательств контрагентов находит свое подтверждение в арбитражной практике в отношении акцизов [17], упрощенной системы налогообложения [18], налога на доходы, ЕСН для индивидуального предпринимателя [19]. Например, по одному из дел при рассмотрении спорной ситуации, создающей асимметричные налоговые обязательства контрагентов по налогу на доходы физических лиц, ФАС Северо-Кавказского округа, установив, что полученные в подотчет сотрудниками (*речь идет о нескольких физических лицах. — Прим. автора*) организации наличные денежные средства были израсходованы на приобретение товаров у несуществующих юридических лиц, сделал вывод об отсутствии оснований признавать указанные средства доходом физических лиц, поскольку налоговое законодательство не возлагает на покупателя обязанность проверять факт постановки на налоговый учет поставщи-

ков (продавцов) и не увязывает отсутствие продавцов товара в реестре налогоплательщиков с невозможностью учета произведенных предприятием расходов [20].

Резюмируя сказанное, подчеркнем, что изменение тенденций правовых позиций КС РФ, понимание наличия недобросовестных лиц в налоговых правоотношениях все же соответствующим образом начинают сказываться на подходах арбитражных судов к проблеме несбалансированности налоговых обязательств контрагентов. Так, при отсутствии в едином государственном реестре юридических лиц сведений о поставщике некоторые суды начинают считать недостоверным документальное подтверждение расходов [21], другие полагают, что поставщик не обладает правоспособностью, не может иметь гражданские права и нести обязанности. Действия такой организации, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками в смысле ст. 153 ГК РФ [22].

Однако в целом можно с уверенностью утверждать, что в подавляющем большинстве арбитражных дел, связанных с асимметричными налоговыми обязательствами контрагентов, суды поддерживают позиции налогоплательщиков-покупателей. Вот, что пишет по этому поводу Е. Кливер, рассматривая одну из ситуаций несбалансированности налоговых обязательств контрагентов. «На основании ... обстоятельств суд посчитал неправомерным возложение налоговым органом негативных последствий непоступления налога в бюджет на заявителя при отсутствии убедительных доказательств недобросовестности юридического лица как налогоплательщика» [23.С.81]. Здесь закономерен вопрос, а кто несет негативные последствия асимметричных налоговых обязательств контрагентов по целому ряду отечественных налогов? Мы уверены, что, в конечном счете, все они в полном объеме возлагаются на российских налогоплательщиков, на все общество. Представляется, что это не только трудно объяснимая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, но и неправомерное ограничение их права собственности. Поэтому вопрос о негативных последствиях несбалансированных налоговых обязательств контрагентов не может не быть предметом самого серьезного внимания исследователей налогового права.

Заметим, наше утверждение коррелирует с правовой позицией КС РФ, высказанной в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П, где, констатируя, что налог является необходимым условием существования государства, КС РФ подчеркивает обязательность распространения обязанности платить налоги на всех налогоплательщиков. Неисполнение этой обязанности *нарушает права и охраняемые законом интересы других лиц*. «В этой связи государство *обязано* принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, *но и других членов общества*» [24]. При этом отметим, что потери от асимметричности налоговых обязательств контрагентов в масштабах России начиная с 1992 года огромны, а конкретные предложения, направленные на решение обозначенной проблемы, отсутствуют. Представляется, что по этой причине судья КС РФ Г.А.Гаджиев совершенно справедливо констатирует, что налоговое законодательство самое некачественное из всех отраслей права в стране [25.С.12].

Среди российских исследователей для решения рассматриваемой проблемы зачастую можно встретить предложения формального характера, не учитывающие содержательный аспект налоговых отношений. В частности, Е.Кливер, особо выделяя ситуацию, когда налоговый орган обвиняет налогоплательщиков в недобросовестности, указывая на то, что контрагенты последних по договору не зарегистрированы в качестве юридических лиц, предлагает: «...для сокращения числа споров, связан-

ных с отказом в возмещении НДС по указанной причине, представляется целесообразным включение в главу 21 НК РФ нормы следующего содержания. При осуществлении реализации товаров налогоплательщики обязаны истребовать у контрагента заверенную копию документа о регистрации в качестве юридического лица (индивидуального предпринимателя) и свидетельства о постановке на налоговый учет. В случае неистребования копий указанных документов налогоплательщик не вправе ссылаться на то обстоятельство, что ему неизвестно об отсутствии государственной регистрации контрагента или непостановке на учет в налоговом органе».

Здесь хотелось бы возразить и подчеркнуть, что для целей обеспечения подлинного баланса частных и публичных интересов российское законодательство о налогах и сборах нуждается в правовых нормах, *обеспечивающих* симметричные налоговые обязательства контрагентов, а не в формальном наличии у покупателя еще одного документа для обоснования уменьшения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, и сокращения работы арбитражным судам. Поэтому единственно верным способом разрешения возможных спорных ситуаций является идеальная модель функционирования налогов, заключающаяся в безусловной зависимости налоговых прав одного участника сделки от надлежащего исполнения налоговой обязанности другого ее участника. Нам представляется, что устойчивое и эффективное налоговое правовое регулирование, обеспечивающее соблюдение интересов личности, общества и государства, однозначно зависит от сбалансированности налоговых обязательств контрагентов. В этой связи мы полагаем, что даже установленное судебным актом добросовестное поведение покупателя, не обеспеченное юридическими налоговыми обязанностями продавца, влечет потерю налоговой базы и неприемлемо для правового регулирования налоговых отношений в России. Считаем возможным также отметить, что только при безусловной симметричности налоговых обязательств контрагентов императивные нормы налогового права будут гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства, предусматривающими возможность оформления сделок в любой допустимой форме и использования альтернативных способов оплаты товара.

Таким образом, анализ развития многолетней судебной налоговой практики показывает концептуальный недостаток налогового законодательства и остро ставит задачу обеспечения сбалансированности налоговых обязательств контрагентов. В этой связи мы полагаем, что формирование различных моделей симметричных налоговых обязательств контрагентов может быть воспринято федеральным законодателем при совершенствовании правовых норм Налогового кодекса России.

Библиографический список

1. Петрова, Г.В. Общая теория налогового права / Г.В.Петрова. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. — 224 с.
2. Брызгалин, А.В. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н.Головки; под ред. А.В. Брызгалина. — Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. — 480 с.
3. Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона РФ «О НДС» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 НК РФ» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

4. Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 НК РФ». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

5. Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 НК РФ в связи с жалобой гражданки Г.А.Поляковой и запросом ФАС Московского округа». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

6. Определение КС РФ от 8 июня 2004 г. № 226-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 169 ГК РФ и абзацем третьим пункта 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

7. Ардашев, В.Л. Разрушительные последствия Определения КС РФ № 169-О / В.Л.Ардашев // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 9. – С. 45-48.

8. Кононов, А.Л. Прямое, произвольное и неограниченное вмешательство в свободу предпринимательской деятельности недопустимо / А.Л.Кононов // Вопросы налогового права. – 2005. – № 2. – С. 12-15.

9. Бойков, О.В. Актуальные вопросы арбитражной практики по налоговым спорам / О.В.Бойков // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 11. – С.5-12.

10. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 г. № 2870/04 и другие [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

11. Береснева, Н.В. Добросовестность и злоупотребление в налоговой сфере / Н.В.Береснева // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 9. – С.3-8.

12. Береснева, Н.В. Разграничение добросовестных и недобросовестных налогоплательщиков / Н.В.Береснева // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 3. – С.8-12.

13. Ильин, А.В. Российское взаимосвязанное налогообложение: проблемы функционирования и перспективы развития / А.В.Ильин // Налоги и финансовое право. – 2004. – № 7. – С.60-71.

14. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.01.2002 г. № А78-4045/01-С2-24/201-Ф02-117/02-С1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

15. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.06.2001 г. № А66-3605/01 и другие. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

16. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.05.2004 г. № А56-22358/03. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

17. Постановление ФАС Центрального округа от 17.08.2004 г. № А23-48/04А-14-14. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

18. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.03.2005 г. № А19-18502/04-15-Ф02-750/05-С1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

19. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.02.2003 г. № Ф08-454/03-175А. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

20. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 13.10.2004 г. № Ф08-4872/2004-1854А. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

21. Постановление ФАС Центрального округа от 25.03.2004 г. № А09-1070/03-13. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

22. Постановление ФАС Уральского округа от 01.07.2004 г. № Ф09-2588/04-АК. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

23. Кливер, Е.А. О понятии «добросовестность» и «злоупотреблении правом» при уплате налогов / Е.А.Кливер // Хозяйство и право. – 2005. – № 9. – С.79-82.

24. Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

25. Гаджиев, Г.А. Интервью журналу Российский налоговый курьер / Г.А.Гаджиев // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 12. – С.11-14.

A. V. Ilyin

CONTEMPORARY TAXATION LEGAL PRACTICE: PROBLEMS OF LAW ENFORCEMENT

This paper deals with legal practice in the taxation sphere on the problem of the imbalance of the tax liability of the civil bargains participants. In this study the change of trends and the contradictory nature of recent court decisions is considered. Formulating the cause of this phenomenon it can be concluded that the unity and stability of taxes are provided by the dependence of the subjective tax rights and the legal tax duties of counterparts.