

## **ПОНЯТИЕ «ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА» В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

**Гришина А. В.**

*Студентка 5 курса специальности «Налоги и налогообложение»  
ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»*

В данной статье рассматривается понятие добросовестности налогоплательщика, а также критерии, по которым налогоплательщика можно признать недобросовестным. Приводятся различные позиции о законодательном закреплении данного понятия.

### **ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, УХОД ОТ НАЛОГОВ.**

Неуплата налогов – самое распространенное и массовое правонарушение в Российской Федерации, и сопряжено оно с построением хорошо проработанных и высокоинтеллектуальных налоговых схем.

Большинство схем минимизации налогов основаны на противоречиях некоторых норм Налогового кодекса. Используя такие неточности законодательства, фирмы научились выводить значительные суммы из-под налогообложения.

Где заканчивается грань оптимизации и начинается целенаправленный уход от налогов? На этот вопрос однозначного ответа нет. Сказать, что здесь фирма нарушает закон, а здесь – нет, можно только после детальной проверки. Именно поэтому практически любая схема оптимизации привлекает внимание налоговых инспекторов.

Отсортировать фирмы, пытающиеся сэкономить, не преступая черту закона, от фирм-мошенников – одна из главных задач государства. Попытки контролеров обуздать «минимизаторов» привели к рождению нового понятия в налоговой сфере – «добросовестный налогоплательщик».

Проблема добросовестности налогоплательщика существует не только в Российской Федерации, но и в других странах, поскольку добросовестность налогоплательщика – это показатель налоговой стабильности государства.

После принятия Налогового кодекса внимание общественности к категории добросовестности налогоплательщика, как явлению налогового права, обращалось неоднократно. Тем не менее, сегодня проблема добросовестности приобретает новую остроту в связи с увеличивающейся арбитражной практикой по данному вопросу и изменением отношения государства к налоговому планированию и администрированию. Выявление основных проблем в вопросе добросовестности налогоплательщика, может послужить основой формирования нового взгляда законодателя на проблемы в данной сфере, которые ранее обходились стороной.

После принятия Налогового кодекса, налоговые органы прилагали все возможные усилия к тому, чтобы расширить сферу применения понятия «добросовестности» и придать ему универсальный характер. В результате такой универсализации налоговая служба фактически получила инструмент для взыскания налогов по любым признакам, которые можно считать отсутствием доброй совести налогоплательщика.

Понятие «добросовестность налогоплательщика» встречается только в судебных решениях и не закреплено в законодательстве. Суды разных уровней устанавливают специфические критерии для признания недобросовестности или добросовестности налогоплательщиков и по-разному трактуют одни и те же действия налогоплательщиков. И таким образом, понятия «недобросовестность» и «налоговая выгода» получили статус категорий-аксиом, то есть категорий, которые в результате многократных повторений принимаются без каких-либо доказательств и критического осмысления. Обе эти категории – плоды рассуждения судов, не имеющие силы закона. В результате налогоплательщик не нарушает закон, но признается виновным, потому что он недобросовестен по правовой позиции суда.

Так что же представляет собой понятие «добросовестный налогоплательщик»? С лексической точки зрения – «добросовестный – честно выполняющий свои обязанности, обязательства»<sup>1</sup>. Применимо ли такое понятие в налоговом праве? Ведь налоговые правоотношения – это отношения между налогоплательщиком и государством, основанные на принуждении. А понятие добросовестности, скорее, из категории нравственно-этических, моральных. И у разных людей моральные критерии обоснованности поведения очень отличаются.

Ссылки на добросовестность как на условие или критерий оценки правовых ситуаций есть и в Конституции РФ, и в Гражданском кодексе РФ. Статья 10 ГК РФ даже закрепляет презумпцию добросовестности действий участников гражданских правоотношений.

Вместе с тем в правовых нормах, к сожалению, нет четкого определения понятия добросовестности. Можно предположить, что гражданин, предприятие или организация поступают добросовестно, если они своими действиями не причиняют вред другим лицам и не создают угрозы такого вреда (пункт 3 статьи 17 Конституции РФ).

Согласно позиции Конституционного суда РФ, каждый налогоплательщик считается добросовестным, пока иное не будет доказано в результате проведения контрольных мероприятий. При этом, если недобросовестность налогоплательщика будет доказана, то закрепленные в налоговом законодательстве права и гарантии защиты его прав и интересов на него не будут распространяться. То есть фактически недобросовестный налогоплательщик становится персоной нон-грата, или субъектом «вне закона».

На практике это выгладит так – если «формально» (по документам) у налогоплательщика «все в порядке», но «по существу» преследуется цель уменьшения налогов, то, несмотря на формальную правильность действий налогоплательщика, его налоговые обязательства в ходе налоговой проверки будут определены без учета применяемых способов и методов налоговой оптимизации.

В настоящий момент категория «недобросовестности», в первую очередь, применяется в следующих случаях:

– при проверке обоснованности возмещения НДС при совершении экспортных операций;

– при проверке обоснованности применения налоговых вычетов по акцизам, а также НДС в отношении внутренних операций;

– при проверке состава затрат, учитываемых налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль;

– при применении налоговых льгот в отношении любых налогов.

Последствием выявленной недобросовестности налогоплательщика в названных выше случаях является то, что несмотря на правильное документальное оформление хозяйственных операций, налогоплательщик лишается права на применение вычетов (затрат), льгот и иных преимуществ, предоставленных законодательством о налогах.

Учитывая накопленный практический опыт, в ходе налоговых проверок налоговые органы, прежде всего при доказывании наличия недобросовестности налогоплательщика, обращают внимание на следующие обстоятельства.

Первое, что может вызвать подозрение работников налоговой инспекции, это нелогичность, нецелесообразность какой-либо сделки.

Второе – это отрицание деловой цели заключения сделки и признание ее фиктивной или мнимой.

Третье – убыточные сделки. Для налоговых органов это первый признак непорядочности налогоплательщика.

Четвертое – это установление взаимозависимости лиц. Это один из основных признаков, применяемых на практике налоговыми органами, для признания недобросовестности. Например, представители налоговых органов могут решить, что между предприятиями был сговор по поводу организации своей ценовой политики, единственной целью которого было уклониться от уплаты налогов.

Пятое – это исчезнувшие поставщики. От этого не застрахован даже самый добросовестный налогоплательщик. Например, контрагентом предприятия может оказаться фиктивная, нигде не зарегистрированная фирма. Или же это могут быть зарегистрированные в установленном порядке юридические лица, не состоящие на учете в налоговой инспекции, или состоящие на учете, но не сдающие отчетность и т.п.

Шестое – это расчеты с использованием векселей. Несколько лет назад сотрудники налоговых органов стали с особой тщательностью проверять операции с векселями. В первую очередь эти проверки касаются обоснованности применения вычетов по НДС, поскольку полученные векселя не всегда были оплачены налогоплательщиком.

Седьмое – это использование налогоплательщиком заемных средств. Источники полученных налогоплательщиком средств скрупулезно проверяются налоговыми органами, и если есть хоть какое-то подозрение в добросовестности той или иной операции, то выявление факта использования заемных средств в глазах налогового инспектора является весомым доказательством недобросовестности налогоплательщика.

Восьмое – нереальный срок проведения бизнес-операций. Существует даже своеобразное правило: «Чем дольше длится сделка, тем лучше». Когда сопоставляются даты, фиктивный характер операции сразу становится понятен.

Девятое – это консультационные услуги. В группу риска попадают и информационные, и маркетинговые, и юридические, и управленческие услуги – т.е. все, что не имеет материального воплощения.

Десятое – это «сомнительная репутация» самого налогоплательщика (контрагента). К примеру, если обнаруживается, что в отношении фирмы-поставщика возбуждено уголовное дело. Подобные обстоятельства, как правило, не имеют прямого отношения к делу, но благодаря им, на суд оказывается определенное психологическое давление.

И одиннадцатое – это контакты налогоплательщика с компаниями из оффшорных зон.

Несмотря на имеющиеся разъяснения, окружные федеральные суды все-таки по-разному толкуют понятие добросовестности.

Например, если налогоплательщик добросовестно заблуждался, предпринимая те или иные действия, свидетельствует ли это в пользу его добросовестности или нет?

В этой ситуации приходится ориентироваться на решения Высшего арбитражного суда, поскольку он является конечной инстанцией разрешения судебных споров.

В связи с этим видится необходимость более четкого определения данного термина. На этот счет существуют совершенно разные мнения.

Некоторые эксперты и законодатели считают целесообразной замену понятия «недобросовестность» на понятие «деловая цель», и именно его прописать в Налоговом кодексе по аналогии с западными странами. Ведь по своей природе понятие «добросовестность» скорее морально-этическое, а не юридическое. И ни в одном законодательстве, ни в одной стране мира, данное понятие не прописано. По термину «деловая цель» будут оценивать не конкретного плательщика, а те сделки, которые он совершил. Ведь нередки случаи, когда экспортерам не дают вычет по НДС из-за того, что при проверке у них обнаружили недоимку, к примеру, по налогу на прибыль и объявили «недобросовестными».

Однако сторонники внесения в законодательство понятия «добросовестность» выдвигают свои весьма веские доводы. Так как суды в своих решениях по налоговым спорам ориентируются на определение недобросовестности, данное Конституционным Судом. И отменить его нельзя, нужно раскрыть и прописать его в кодексе. Но оценивать необходимо не налогоплательщика, а конкретные факты, не отступая при этом от понятий «добросовестность» и «недобросовестность».

А другие уверены, что понятие «добросовестность» надо не только прописать в кодексе, но и оценивать с этой позиции действия налоговых работников. Добросовестность следует закрепить как презумпцию, по аналогии с презумпцией невиновности, и указать конкретные правовые последствия (ограниченный перечень), которые влекут за собой признание налогоплательщика или налоговую инспекцию недобросовестными.

Несмотря на такие разные мнения, ясно только одно – термин «добросовестность» прочно вошел как в судебную практику, так и в руководства к действию налоговых органов. И из-за того, что определения этого понятия есть только в словарях русского языка, которые ни для судей, ни для налоговых инспекторов, естественно, указом не являются, каждый из них трактует его по собственному усмотрению.

В заключение следует отметить, что, на наш взгляд, данная категория является принципом налогового права, который необходимо закрепить нормативно, и именно в законе, а не в судебном или подзаконном акте. Также в законодательстве должны быть закреплены модели правомерного (добросовестного) поведения. Что позволит свести к минимуму факты уклонения от уплаты налогов.

#### ПРИМЕЧАНИЯ

<sup>1</sup> Толковый словарь русского языка под редакцией Ожегова С.И., Шведовой Н. Ю., М «Азъ», 1995, с. 165.