**Презумпция в налоговом праве**

**Введение**

Считается, что в налоговом праве действуют две схожие по названию презумпции: невиновности и добросовестности налогоплательщика. Роднит их и то обстоятельство, что обе они выведены Конституционным Судом РФ. В Постановлении от 17.12.1996 N 20-П КС РФ указал, что обязательным признаком налогового правонарушения является вина, подлежащая доказыванию так же, как сам факт совершения правонарушения. В Определении от 25.07.2001 N 138-О Суд вывел презумпцию добросовестности налогоплательщика. Пожалуй, указанными обстоятельствами (название и авторство) схожесть этих презумпций и заканчивается. Их детальный анализ показывает, что по остальным признакам они существенно разнятся.

**Основные понятия**

Правовая презумпция - это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии либо отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта <1>.

Презумпции бывают юридическими и фактическими.

Под юридической (законной) презумпцией следует понимать предположение, прямо или косвенно закрепленное в нормах права и имеющее поэтому юридическое значение <2>. Так, п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию толкования неустранимых противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика. Если эта презумпция будет опровергнута (например, такого неустранимого противоречия не имеется), норма может быть истолкована не в пользу налогоплательщика. Вот и преподаватель думает, что ты работы сам(а) написал (а), а ты ее бессовестно скачал(а) из Сети.

Если ты с мозгами в голове, то легко сумеешь убрать мои ловушки в этой работе и получить «отлично». Если ты дурак, или дура, то тебе оценка «два».

Фактической презумпцией, по определению французского юриста Дома, следует считать все, что случается естественно и обыкновенно, в связи с чем предполагается истинным. Напротив, необыкновенное и неестественное, не будучи доказанным, не считается истинным <3>. Например, фактической презумпцией является предположение о возмездности сделок, совершенных коммерческими предприятиями. Данная фактическая презумпция закреплена как юридическая в п. 3 ст. 423 ГК РФ, согласно которому договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное.

Различия по способу выведения презумпций. Презумпция невиновности рецепирована (перенесена) КС РФ непосредственно из текста ст. 49 Конституции РФ. Поскольку уголовный процесс, в котором презумпция невиновности является основополагающим принципом, близок по сути к процессу административного производства, разновидностью которого является процедура привлечения к налоговой ответственности, такая рецепция (перенесение) представляется вполне оправданной и корректной.

Презумпция добросовестности выведена Судом исходя из действующих норм ГК РФ и НК РФ (в частности, п. 7 ст. 3 НК РФ). Вместе с тем принципы гражданского права существенно, а иногда - кардинально разнятся с принципами права административного. Поэтому выведение презумпции налоговой добросовестности через презумпцию добросовестности участников гражданского оборота представляется довольно рискованным.

Некоторые авторы отмечали, что способ выведения презумпции добросовестности налогоплательщиков, использованный КС РФ в Определении N 138-О, является, мягко говоря, неудачным. Так, Д.М. Щекин отмечает, что норма, установленная в п. 7 ст. 3 НК РФ, безусловно, служит гарантией прав налогоплательщиков, вступая в действие при неясности налогового закона. Однако остается непонятным, как эта гарантия связана с добросовестностью налогоплательщика. Более того, выведение КС РФ презумпции добросовестности налогоплательщика из п. 7 ст. 3 НК РФ вносит элемент неопределенности <4>, наличие которой подтвердила и арбитражная практика.

**Сущность и содержание презумпции**

Различия по закреплению презумпций в законе. Презумпция невиновности налогоплательщика в последующем была законодательно закреплена в ст. ст. 108 - 111 НК РФ. Презумпция добросовестности налогоплательщика нормативного закрепления не получила, что создало угрозу ее произвольного применения на практике.

Различия по смыслу и цели установления презумпций. Как справедливо считает Д.М. Щекин, презумпция невиновности вызвана необходимостью создания гарантий защиты от необоснованного привлечения граждан к ответственности со стороны государства. Она выразила собой правовую аксиому: "Человек - высшая ценность". К указанному стоит добавить, что данный тезис является аксиомой только в правовых государствах, которые не только именуются, но и являются таковыми по сути.

Смысл данной презумпции - понудить компетентные государственные органы к активным и законным способам собирания доказательств вины обвиняемого и к надлежащему ее доказыванию в открытом, гласном и состязательном судебном процессе. Опровержение этой презумпции возможно только в судебной процедуре. Будучи закрепленным в судебном акте, вступившем в законную силу, такое опровержение вызовет применение строго определенных мер ответственности за совершение деяний, прямо запрещенных законом.

Как следует из последующих решений КС РФ, цель презумпции добросовестности налогоплательщика - исключить возложение на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом <5>. Однако такая благая цель (оградить налогоплательщика от незаконных обязанностей) приобрела в правоприменительной практике необоснованно избирательный характер. Если анализировать этот тезис по методу "от противного", получается, что на недобросовестного налогоплательщика обязанности, не предусмотренные законом, можно возлагать. Именно так понимают последствия недобросовестности некоторые должностные лица налоговых органов.

Иногда такой подход применяют и арбитражные суды. Так, ФАС Дальневосточного округа по одному из дел заключил: "Отсутствие в действиях налогоплательщика нарушений закона (легальность действий налогоплательщика) не означает одновременно и его добросовестности" <6>. Из изложенного видно, что на практике презумпция невиновности может распространяться на всех налогоплательщиков (в том числе на тех, кто подозревается в совершении налоговых правонарушений), а презумпция добросовестности - только на тех, кто будет признан таковыми налоговым органом.

Ключевым является вопрос о критериях (признаках) добросовестности налогоплательщика. Поскольку до настоящего времени эти критерии в законе не закреплены, они носят оценочный (зачастую - субъективный) характер. В одном из дел ФАС Северо-Западного округа, признавая недействительным решение налоговой инспекции об отказе обществу в возмещении НДС, указал: "приведенные инспекцией доводы об отсутствии прибыли от деятельности общества, выполнении одним лицом функций руководителя, учредителя и главного бухгалтера общества, отсутствие накладных расходов в декларации по указанному налогу, а также информации о перевозчике и хранении товара не свидетельствуют о недобросовестности общества как налогоплательщика" <7>. Из приведенного примера наглядно видно, какими избирательными и случайными критериями (при отсутствии их закрепления на законодательном уровне) руководствуется налоговый орган для того, чтобы уличить налогоплательщика в недобросовестности.

Если предположить, что недобросовестность является одним из проявлений злоупотребления налогоплательщиком своими гражданскими либо налоговыми правами, то нетрудно обнаружить, что действующее налоговое законодательство РФ имеет средства воздействия на такого налогоплательщика. Например, НК РФ прямо не запрещает сдавать "экспортную" налоговую декларацию по НДС спустя 180 дней с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Тем не менее правовые последствия в этом случае становятся для налогоплательщика негативными: налогообложение выручки производится в общем порядке (п. 9 ст. 167 Кодекса). Другой пример: ГК РФ не ограничивает цену сделки (ст. 424 ГК РФ), но если цена сделки превышает рыночную на 20% и более, налоговый орган вправе доначислить налог от рыночной цены (п. 3 ст. 40 НК РФ).

Приведенные примеры показывают, что налогоплательщики, действующие в рамках своих прав, могут понести неблагоприятные последствия в случае злоупотребления ими. Однако изложенное не дает ответа на вопрос, являются ли данные налогоплательщики недобросовестными. Если да, то по логике презумпции добросовестности на таких налогоплательщиков могут возлагаться дополнительные обязанности сверх прямо перечисленных в НК РФ.

Опровержение презумпции добросовестности участников гражданского оборота, вытекающей из ст. 10 ГК РФ, имеет по гражданскому законодательству строго определенные последствия: двухсторонняя реституция, возмещение ущерба, компенсационная неустойка, пени и т.д.

Такую санкцию, как взыскание в доход государства всего полученного по недействительной сделке, предусматривают всего две статьи ГК РФ - 169 и 179. При этом ни одна из них не устанавливает в качестве диспозиции ни налоговую недобросовестность, ни налоговые нарушения либо злоупотребления. Что касается налогового законодательства, то с понятием "недобросовестность" в нем не связано никаких санкций либо неблагоприятных последствий для налогоплательщика.

Возникает вопрос: является ли термин (понятие) "добросовестный налогоплательщик" презумпцией как таковой? Представляется, что нет.

Во-первых, презумпция добросовестности не закреплена в нормах права, т.е. не является законной.

Во-вторых, данное понятие нельзя отнести и к фактической презумпции, поскольку одни и те же действия, совершаемые налогоплательщиками, оцениваются разными субъектами права по-разному. Даже размер одного и того же налога для его плательщика считается "естественно большим", а для налогового органа - "естественно маленьким".

Большинство налогоплательщиков справедливо считают, что неестественным и необычным является стремление уплачивать налоги в максимальном размере и заключать сделки с наихудшими для себя налоговыми последствиями. Неестественно для коммерческой организации, специально созданной для целей извлечения прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ), отвлекать оборотные средства в виде налоговых переплат либо невозмещенного из бюджета НДС. В этом смысле обычное поведение налогоплательщика, своевременно возвращающего налоговые переплаты, возмещающего из бюджета НДС, использующего законные налоговые льготы и законные способы налоговой оптимизации, следует признавать естественным.

Такую точку зрения поддержал и КС РФ, указав в Постановлении от 27.05.2003 N 9-П на недопустимость установления ответственности "за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение ее суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа".

Для налогоплательщика естественными являются минимизация трудозатрат и защита собственности (в том числе в судебном порядке), нежелание подчиняться неразумным требованиям налоговых органов. Другие правоприменители такие же действия налогоплательщика (особенно крупного) считают недобросовестными. По их мнению, добросовестным можно признать только того, кто исполняет любые требования налоговых органов и не оспаривает их действия и ненормативные акты. При этом считается неестественным, что в течение проверяемого периода налогоплательщик ни разу не нарушил налогового законодательства и акт налоговой проверки не содержит никаких замечаний. Недобросовестными объявляются не только попытки вернуть налоговые переплаты (это объясняется причинением значительного ущерба бюджету), но и подача уточненных деклараций, в которых сумма налога к уплате уменьшается (это затрудняет налоговый контроль).

При наличии правовых пробелов в налоговом законодательстве в качестве признаков недобросовестности нередко расценивается ошибочное истолкование налогоплательщиком налогового закона в свою пользу и даже неверное, по мнению налогового органа, установление целевых установок закона. Такой подход можно было бы считать дискуссионным, если бы он не противоречил презумпции толкования налогового закона (п. 7 ст. 3 НК РФ) и презумпции невиновности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 НК РФ).

В этой связи можно утверждать, что понятие "добросовестность налогоплательщика" не является презумпцией как таковой, а понятие "недобросовестность налогоплательщика" не является опровержением презумпции. Правовая природа этих феноменов скорее похожа на юридическую фикцию.

Слово "фикция" означает выдумку, вымысел, а также прием, заключающийся в том, что действительность подводится под какую-либо условную формулу <8>. Юридическая фикция - правовой прием, позволяющий регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле, т.е. применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии <9>. Проверь работу – в ней есть ловушки, типа этой.

Если это утверждение является верным, то применение юридических фикций для регулирования административных правоотношений является недопустимым. Так, п. 3 ст. 2 ГК РФ прямо запрещает распространять положения гражданского права на административные (в том числе налоговые) правоотношения. Применение любых административных санкций возможно только в случае нарушения предписаний и запретов, которые либо прямо установлены в законе, либо с неизбежностью из закона вытекают. Неопределенность нормы, особенно нормы, устанавливающей юридическую ответственность, абсолютно недопустима как с точки зрения ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ, так и с учетом того, что она влечет высокую вероятность произвольного применения. Представляется, что изложенное в полной мере относится к юридической фикции "недобросовестность налогоплательщика".

Налоговый кодекс РФ, как и все административное законодательство, построен по разрешительному принципу: следует делать только то, что прямо указано в законе. При этом НК РФ не допускает возможности налогоплательщику воспрепятствовать налоговому контролю: в этом случае налоговый орган прибегает к принудительным способам получения возможных доказательств налогового правонарушения и вправе применить расчетный способ определения налоговой недоимки (п. 7 ст. 31 НК РФ). Однако ни НК РФ, ни АПК РФ не содержат специальных процедур для установления недобросовестности налогоплательщика. На практике она устанавливается при помощи опровержения юридической фикции "добросовестность налогоплательщика".

По мнению П.А. Гаврилова, механизмом, способным решить проблему ухода от уплаты налогов, "стала добросовестность (недобросовестность), подменившая собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными" <10>. Представляется, что для ряда налоговых органов и судов именно это обстоятельство сделало использование юридической фикции "недобросовестность" наиболее привлекательным, ибо она освобождает от доказывания неправомерности поведения налогоплательщика. Однако в этом случае применение к налогоплательщику каких-либо санкций за нарушение юридической фикции "добросовестность" будет фиктивным (необоснованным и незаконным), поощряющим некомпетентность, недобросовестность и произвол налоговых органов при осуществлении ими контрольных налоговых мероприятий.

П.А. Гаврилов утверждает, что недобросовестность не является разновидностью правонарушения и не влечет каких-либо санкций. В отношении недобросовестного налогоплательщика просто не реализуется гарантированность права со стороны государства. С таким утверждением нельзя согласиться, поскольку государственный орган, лишающий любое лицо (в том числе правонарушителя) его субъективных прав не на основании закона, сам оказывается правонарушителем. Для суда это означает, что он становится не вершителем правосудия, а соучастником расправы, самосуда и беззакония.

**Исторические изыскания**

По справедливому замечанию В.М. Савицкого, "вне закона" - это равнозначно "без закона", т.е. право расправляться с кем вздумается и как вздумается" <11>. Однако в этом случае государство вынуждено будет признать, что оно не является правовым, т.е. не руководствуется в своей деятельности законом, а "живет по понятиям".

Институт поражения в правах при отсутствии противоправности в деяниях лица мировой истории известен. Он широко применялся в тоталитарных, фашистских государствах. В России в период культа личности И.В. Сталина поражались в правах так называемые "члены семьи врага народа". Если даже допустить, что "враг народа" терпел лишения за совершенные им преступления, то члены его семьи поражались в правах за невиновные деяния. В.М. Савицкий отмечает: "Зачем доказывать виновность членов семьи врага народа, если на основании ст. 58.1 действовавшего тогда УК РСФСР их надлежало ссылать в отдаленные районы Сибири только за то, что они члены его семьи?" <12>.

В фашистской Германии поражение в правах осуществлялось по признаку неарийского происхождения. "Пораженцы" не могли реализовывать те же права, которыми могли пользоваться "непораженцы": права на образование, труд, выбор местожительства были для них ограничены. Таким образом, "простая" негарантированность реализации права со стороны государства являлась по сути правовой дискриминацией по политическому, родственному либо национальному признаку. И по признаку воровства работ из сети Интернет.

Налоговое законодательство современной демократической России прямо запрещает налоговую дискриминацию налогоплательщиков, в том числе по признаку их недобросовестности (п. 2 ст. 3 НК РФ). Более того, принцип всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ) отнесен к основным началам законодательства о налогах и сборах.

Шарль Монтескье считал, что применительно к судебной власти принцип добросовестности - это прежде всего метод, позволяющий судье обеспечить гармонию, баланс частных и общественных интересов <13>. Неверно отождествлять публичные интересы с государственными. Так, Л.А. Шарнина определяет субъект публичного интереса как общество или идеальное единство отдельных личностей <14>.

Полагаем, что общество в целом имеет интерес существовать по предсказуемым правилам поведения и не имеет интереса в том, чтобы отдельные его члены были поражены в правах за деяния, не запрещенные законом.

В России баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях обеспечен нормой-принципом, закрепленной в п. 7 ст. 3 НК РФ. Из данной нормы прямо следует, что публичные интересы обеспечиваются посредством закрепления правил поведения налогоплательщика в законе. Если налоговое законодательство содержит неустранимый пробел, налогоплательщик должен быть полностью оправдан.

Следовательно, лишение прав либо возложение дополнительных обязанностей на любого (а не только добросовестного) налогоплательщика без их четкого закрепления в законе будет неправомерным, нарушающим баланс публичных и частных интересов.

Представляется, что основные ошибки правоприменителей, так или иначе основывающих свои выводы на добросовестности либо недобросовестности налогоплательщика, связаны с заблуждением по поводу общеобязательности понятий и терминов, использованных Конституционным Судом РФ в его решениях. Многие специалисты конституционного права отмечают, что в решениях КС РФ встречаются термины, которые трудно отнести к юридическим.

Так, В.М. Жуйков отмечает: "Решения Конституционного Суда о признании законов не соответствующими Конституции РФ часто основываются на таких, казалось бы, неюридических, но очень важных понятиях, как справедливость, разумность, соразмерность; в них проводится линия на то, что государство, даже осуществляя дискреционные полномочия.., не свободно, а связано этими понятиями, что государство несет обязанности перед народом" <15>.

**Заключение**

Очевидно, что данные понятия, имеющие морально-нравственную, этическую природу, вытекают из смысла конституционных норм, обеспечивающих социальный и демократический характер РФ. Вместе с тем механическое использование этих неюридических понятий в судебной практике разрешения конкретных налоговых споров может привести (и уже приводит) к нарушению демократических и правовых принципов.

Проще говоря, терминология КС РФ не всегда применима для разрешения конкретных споров в арбитражном суде. Более того, оперирование в арбитражном процессе понятиями "честность" и "справедливость" (не предусмотренными в АПК РФ) может привести к незаконному и необоснованному решению по делу (понятия, предусмотренные в АПК РФ).

Из изложенного следует, что применение юридической фикции "недобросовестный налогоплательщик" для заполнения правового пробела и вменения налогоплательщику какой-либо санкции (неблагоприятных последствий, включая поражение в правах):

- нарушает презумпцию невиновности налогоплательщика;

- поощряет процессуальную недобросовестность налоговых органов;

- ведет к судебным ошибкам;

- нарушает баланс публичных и частных интересов в правовом государстве;

- эта работа взята из сети Интернет.

**Список литературы**

<1> Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 24.

<2> Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький, 1974. С. 69.

<3> Щекин Д.М. Указ. соч. С. 62.

<4> Щекин Д.М. Указ. соч. С. 82.

<5> Определения КС РФ от 16.10.2003 N 329-О, от 18.01.2005 N 36-О.

<6> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.03.2003 N Ф03-А73/03-2/204.

<7> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.01.2005 N А56-8281/04.

<8> Словарь иностранных слов. М., 1976. С. 540.

<9> Подробнее см.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 42 - 60.

<10> Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 9. С. 11 - 15.

<11> Савицкий В.М. Презумпция невиновности. М.: Норма, 1997. С. 9.

<12> Савицкий В.М. Указ. соч. С. 5.

<13> Монтескье Ш. О духе законов: Избранные произведения. М.: Политиздат, 1995. С. 225.

<14> Шарнина Л.А. Частные и публичные интересы в конституционном праве // Конституционное и муниципальное право. 2005. N 4. С. 4.

<15> Жуйков В.М. Конституционный Суд РФ выполняет историческую роль // Российская юстиция. 2001. N 10.