**Понятие добросовестности в сфере налоговых отношений**

Н.Н. Злыгостев, «X5 Retail Group N.V.», начальник управления налогового планирования

Понятие добросовестности в сфере налоговых отношений появилось несколько лет назад. Его содержание до сих пор не раскрыто в каких-либо законодательных или нормативных правовых актах. Чтобы выявить наиболее значимые подходы к раскрытию понятия добросовестности, рассмотрим конституционные основы применения этого понятия и соответствующие решения Конституционного Суда РФ, проанализируем взаимосвязи категории добросовестности с такими широко используемыми понятиями, как намерения, интересы и вина налогоплательщика, цели и мотивы его деяний.

Понятие добросовестного налогоплательщика получило широкое правоприменение после принятия Конституционным Судом РФ (далее - КС РФ) ряда решений по данному вопросу. В 1998 году КС РФ впервые использовал категорию добросовестности применительно к налогоплательщикам, указав на то, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности.

По мнению КС РФ, взыскиваемые в таком случае денежные суммы не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло (п. 3 Постановления КС РФ от 12.10.1998 № 24-П).

Как следствие, право добросовестного налогоплательщика распоряжаться по своему усмотрению находящимся в его частной собственности имуществом, налог с которого уже уплачен, обеспечивается гарантиями судебной защиты (п. 4 Постановления КС РФ от 28.10.1999 № 14-П).

Позднее КС РФ вывел из смысла положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, презумпцию добросовестности налогоплательщиков, действующую в сфере налоговых отношений и не влекущую возложения на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством (п. 2 Определения КС РФ от 16.10.2003 № 329-О, п. 2 Определения КС РФ от 25.07.2001 № 138-О).

Согласно норме п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Действительно, в случаях неопределенности законодательства следует занимать сторону только добросовестного налогоплательщика. Если же правоприменитель изначально придерживается именно позиции налогоплательщика, то очевидно, что добросовестность последнего предполагается.

Вместе с тем из этого не следует, что презумпция добросовестности может быть распространена на случаи, когда норма законодательства достаточна определена. По всей видимости, КС РФ посчитал, что добросовестность является неизменным качеством субъекта и не зависит от того, действует ли данный субъект в условиях определенности или в отсутствии таковой.

Как видим, в указанных выше решениях не раскрывается понятие добросовестности, не даются квалифицирующие его родовые и видовые признаки. Вместе с тем позиция КС РФ, являясь обязательной в силу ст. 6 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», не могла не найти свое отражение в правоприменительной практике. Несмотря на отсутствие законодательной дефиниции добросовестности, в арбитражном и гражданском процессе понятие добросовестности все больше применялось при осуществлении судейского усмотрения.

Проблема заключалась и заключается в том, что применение усмотрения в судебных решениях в большинстве случаев не было мотивированно закреплено. Это означало, что правоприменители возлагали в нарушение п. 2 определения КС РФ от 25.07.2001 № 138-О на налогоплательщика дополнительные обязанности, связанные с понятием добросовестности, тем самым не раскрывая мотивов, по которым был сделан определенный выбор при разрешении правового вопроса. Судебная практика отчетливо свидетельствует о том, что в судебных процессах осуществление дискреции либо слабо мотивировано, либо не мотивировано вообще - зачастую налогоплательщик безо всяких оснований характеризуется как недобросовестный.

Вместе с тем выбор при осуществлении судейского усмотрения имеет пределы, которые являются гарантией осуществления правосудия, защиты, прежде всего интересов добросовестных налогоплательщиков, действующих в рамках закона. Поэтому пределы выбора, закрепленные в постановлениях и рекомендациях высших судебных инстанций, являются крайне необходимыми.

В этом контексте Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» приобретает особое значение.

Поскольку проблема заключается в установлении пределов выбора при осуществлении судейского усмотрения в случае отказа налогоплательщику в реализации его прав, употребление КС РФ в своих решениях именно понятия добросовестности, используемого активно законодателем (например, в ст. 10, 53, 200, 223, 234, 302 ГК РФ), на первый взгляд кажется непринципиальным. Однако категория добросовестности известна теории права, и подмена используемого КС РФ понятия иным (будь то необоснованная налоговая выгода или какое-либо иное понятие) представляется неверной.

Применение категории добросовестности должно осуществляться наряду с принципами, заложенными в Конституции РФ. В этой связи недопустимо ограничение прав налогоплательщика в зависимости от способа реализации права частной собственности, а также права свободного использования своих способностей и имущества для экономической деятельности, не запрещенной законом (ч. 3 ст. 55, ч. 1 ст. 34, ст. 35 Конституции РФ).

В контексте названного Постановления Пленума ВАС РФ это, например, означает, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для отказа в получении налоговых преференций:

создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

взаимозависимость участников сделок;

неритмичный характер хозяйственных операций;

разовый характер операций;

осуществление операций не по месту нахождения налогоплательщика;

осуществление расчетов с использованием одного банка;

осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Аналогично обоснованность налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг) или от эффективности использования капитала.

Строго говоря, обязательность применения категории добросовестности вытекает из ч. 1 ст. 55 Конституции РФ, согласно которой перечисление в Конституции РФ основных прав и свобод не должно толковаться как отрицание или умаление других общепризнанных прав и свобод человека и гражданина. Тем самым объективной стороной добросовестности является моральное требование к субъекту в своих поступках уважать общественно значимые ценности, в том числе права и свободы человека, признаваемые высшей ценностью в соответствии со ст. 2 Конституции РФ. Как следствие объективное значение добросовестности раскрывается правоприменительной практикой. Через призму налоговых отношений законно установленные налоги и сборы должны трактоваться как значимые для общества ценности, обеспечивающие в конечном итоге реализацию гражданами гарантированных Конституцией РФ прав и свобод.

Субъективная составляющая добросовестности находит отражение в психике отдельного индивида. В ее основе лежат стремления субъекта, а также его усилия. В юридической литературе усилия зачастую именуются волевым элементом.

Стремления, как и усилия, являются двузначными (позитивными и негативными) понятиями. Это означает, например, что налогоплательщик может как стремиться исполнить свою конституционную обязанность уплатить налог, так и избегать ее исполнения. Аналогично он может прилагать определенные усилия для исполнения своей обязанности либо, наоборот, воздержаться. Сводный вектор как негативных, так и позитивных стремлений и усилий, направленный в сторону общественно значимых ценностей (как они трактуются объективно правоприменителем), следует считать доброй совестью. При этом следует учитывать, что стремления могут превозобладать над усилиями или наоборот. Исходя из вышесказанного, в узком смысле добросовестности присущи такие качества, как аккуратность, точность, тщательность, ответственность и надежность.

Совесть, будь она доброй или, напротив, злой, проявляется на каждом этапе психологического формирования поступка. Осознанное стремление (избегание) выступает интересом, являющимся выражением необходимости удовлетворения той или иной потребности. Интересы налогоплательщика проявляются посредством их представления лично либо через уполномоченного представителя (подп. 6 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 29 НК РФ). Превознесение своих собственных интересов над интересами общества может повлечь привлечение к уголовной ответственности. Так, неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), уголовно наказуемо (ст. 199.1 УК РФ).

При наличии образа желаемого будущего, конкретного результата (цели) интерес становится намерением, а образ (программа) удовлетворения потребности - мотивом.

В некоторых случаях мотивы налогоплательщика должны исследоваться налоговыми органами. Так, в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик имеет право представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт (п. 5 ст. 101.1 НК РФ).

Большое внимание оценке мотивов и целей преступления уделяется в УК РФ (см., например, ст. 41, ч. 1 ст. 61, подп. «е» п. 1 ст. 63, ч. 1 ст. 64 УК РФ). Так, создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов, причинившее крупный ущерб гражданам, организациям или государству (лжепредпринимательство), является уголовным преступлением (ст. 173 УК РФ).

Недобросовестное намерение (желание, стремление), являясь целенаправленным волевым актом, рассматривается как один из элементов прямого умысла (dolus directus). При косвенном умысле (dolus eventualis) целью субъекта не являются общественно опасные последствия, однако лицо сознательно их допускает либо относится к ним безразлично. Следует отметить, что с точки зрения законодательства о налогах и сборах безразличное отношение не является характеристикой умысла (п. 2 ст. 110 НК РФ). Косвенный умысел в отличие от прямого умысла допускает возможность добрых намерений (наличие благой цели), но всегда предполагает воздержание от усилий по отношению к негативным для общества последствиям. Последнее обстоятельство характеризует лицо как недобросовестное.

Прежде чем намерения развернутся в деяния, встает необходимость их дополнения таким компонентом мотивации, как потенция личности, отражающим оценку возможностей достижения цели и соответствующих последствий. Такая оценка является сознательным элементом поступка и имеет существенное значение при определении формы вины субъекта правонарушения. Так, предвидение последствий деяния признается вторым (интеллектуальным) элементом прямого умысла - виновное лицо знает или уверено, что его деяние приведет к намеченной цели. При этом субъект понимает, что реализация задуманного может повлечь и нежелательные для него последствия.

Необходимо отметить, что недобросовестность не всегда означает наличие умысла. Так, осознание противоправного характера своих действий (бездействия) свидетельствует об умысле лица, совершившего налоговое или иное административное правонарушение (ч. 1 ст. 2.2 КоАП РФ, п. 2 ст. 110 НК РФ). Аналогично считается, что субъект совершает преступление умышленно, если, в частности, осознает общественную опасность своих действий или бездействия (ч. 2, 3 ст. 25 УК РФ). Иными словами, умысел есть отражение психикой виновного лица противоправного характера деяний. В этой связи следует признать формулировку п. 3 ст. 110 НК РФ неудачной как предусматривающую обязанность виновного лица осознавать противоправность своих деяний.

Причинно-следственная связь между деяниями и их последствиями может трактоваться субъектом по-разному (от возможной до неизбежной), но это не оказывает влияния на трактовку формы вины. В то же время при наличии умысла виновное лицо всегда оценивает последствия своего деяния, а в случае неосторожного поведения может и не придавать этому значения (случай небрежности - negligentia). По этой причине взаимоисключение оценки деяния и оценки его последствий при квалификации налогового правонарушения как совершенного по неосторожности согласно п. 3 ст. 110 НК РФ представляется неверным.

Легкомыслие (luxuria) имеет сходство с косвенным умыслом: лицо предвидит наступление неблагоприятных последствий и не прилагает в связи с этим необходимых усилий. Однако есть и различия: только в первом случае стремление направлено на предотвращение нежелательного последствия.

Недостаточность усилий при легкомыслии связана с ошибками. Представляется, что сама по себе ошибка должна трактоваться как отдельный поступок и подвергаться анализу на предмет добросовестности. Как отмечает КС РФ в Определении от 21.06.2001 № 173-О, ошибка в расчете суммы налогового платежа возможна и вследствие добросовестного заблуждения.

Аналогично в случае небрежности у лица ввиду ошибки отсутствует стремление предотвратить нежелательное последствие (недостаточность стремлений). Однако здесь ошибка возникает по причине недобросовестного выполнения предъявляемых к субъекту требований. При этом учитывается, что субъект обладает достаточными усилиями для выполнения таких требований (недостаточность усилий).

В этой связи как при легкомыслии, так и при небрежности при оценке добросовестности налогоплательщика следует проанализировать общую направленность его стремлений и усилий. Например, недобросовестное отношение должностного лица к своим обязанностям может повлечь неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и как следствие искажение налоговой базы. При этом ошибка налогоплательщика может возникнуть, например, вследствие желания оперативнее подготовить отчетность для собственников (акционеров). Такие стремления налогоплательщика объективно могут быть признаны добросовестными.

Подводя итоги вышесказанному, следует заключить, что понятие добросовестности в сфере налоговых отношений подлежит применению в силу обязательности решений КС РФ. Несмотря на то что добросовестность трактуется государством по своему усмотрению (объективная сторона), она не может подменяться иными, хотя более ясными и имеющими родовые признаки, понятиями.

Субъективная сторона добросовестности находит отражение в психике человека и рас-крывается прежде всего в двоякой направ-ленности (позитив и негатив) основных начал доброй совести: стремлений и усилий. Последние, в зависимости от сводного вектора их направления, с объективной точки зрения характеризуют налогоплательщика как добросовестного либо недобросовестного. Добросовестность проявляется в интересах и намерениях налогоплательщика, в целях и мотивах его деяний.

Недобросовестность и вина имеют много общего. Умысел налогоплательщика всегда обусловлен недобросовестностью. Вместе с тем неверно было бы утверждать обратное. Неосторожность может быть вызвана как недобросовестным, так и добросовестным поведением налогоплательщика.