

**Е. Ф. Мосин**

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

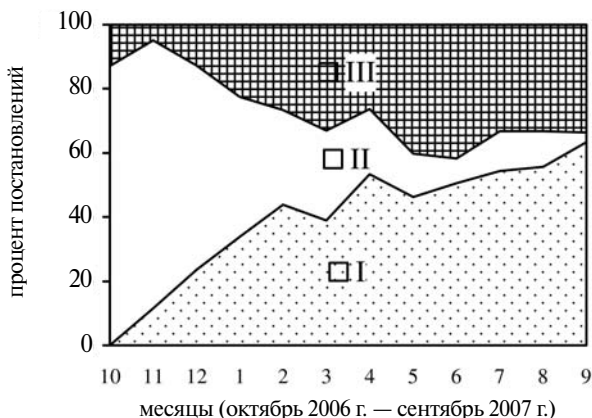
## ДОКТРИНА ДОБРОСОВЕСТНОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ИТОГИ ДИСКУССИЙ (КРАТКИЙ ОБЗОР)

Изучение истории и современного содержания, значения и функций доктрины добросовестного налогоплательщика в налоговом праве России представляется научный и практический интерес как минимум по двум причинам.

Во-первых, как показывает судебная практика разрешения налоговых споров в 2007 г., эта доктрина, хотя и была значительно потеснена в судебно-налоговой практике доктриной обоснованной налоговой выгоды (следующей из *постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*), однако не была ею вытеснена полностью. И, добавим, не могла быть вытеснена полностью, ибо, помимо заинтересованности представителя налогового органа во включении в претензию к налогоплательщику психоэмоционального заряда, присущего обвинению в недобросовестности последнего, с целью повлиять на формирование убеждений суда, рассматривающего налоговый спор, имеется еще одно, гораздо более важное обстоятельство: презумпция добросовестности налогоплательщиков, на действие которой в сфере налоговых отношений указал, исходя из *п. 7 ст. 3 НК РФ*, Конституционный Суд РФ в своем *Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О*. И хотя презумпция добросовестности налогоплательщиков по назначению и содержанию лишь частично пересекается с доктриной добросовестного налогоплательщика (указанная презумпция является одной из опор этой доктрины в материальном праве), она, обеспечивая жизнестойкость термина «добросовестность» в применении к налогоплательщику в налоговом праве, одновременно способствует и сохранению доктрины добросовестного налогоплательщика в судебной практике (с той существенной оговоркой в части сохранения, что после вышеназванного постановления Пленума ВАС РФ сохраняемое в доктрине значительно сократилось в объеме).

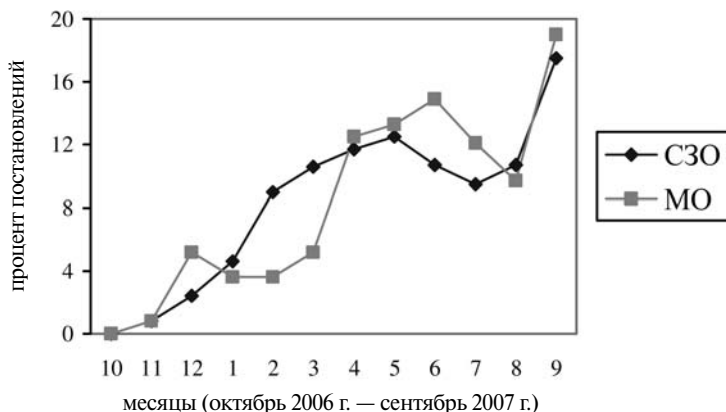
Определенное представление о снижении роли доктрины добросовестного налогоплательщика в связи с провозглашением доктрины обоснованной налоговой выгоды дает рис. 1, на котором (на основании данных СПС «КонсультантПлюс») показана частота применения обеих судебных доктрин при разрешении налоговых споров в Федеральном арбитражном суде Северо-Западного округа (ФАС СЗО) в период с октября 2006 г. по сентябрь 2007 г., т. е. примерно в течение года после принятия *постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53*. Очевидно, что интенсивность введения доктрины обоснованной налоговой выгоды в судебную практику обусловлена принятием указанного по-

становления. Рисунок 2 показывает распространение во времени влияния постановления Пленума ВАС РФ на примере постановлений, принятых федеральными арбитражными судами Северо-Западного округа (ФАС СЗО) и Московского округа (ФАС МО) в тот же период (по данным СПС «Гарант»). Оба рисунка представляют интерес лишь в плане качественных оценок (тенденций); для количественных оценок они непригодны по причинам, обсуждение которых выходит за рамки темы настоящей статьи (так как, например, данные ФАС СЗО, а не другого арбитражного округа, выбраны для рис. 1 лишь потому, что в справочных правовых системах нескольких университетов, к которым автор имел доступ, наибольшее количество судебных актов по теме статьи оказалось от ФАС СЗО; подобный рисунок для ФАС МО хотя и демонстрирует аналогичную тенденцию, но вовсе не столь ярко выраженную).



**Рис. 1. Соотношение ежемесячных количеств постановлений ФАС СЗО в период с октября 2006 г. по сентябрь 2007 г.:**

*I* — использован термин «налоговая выгода», но не использованы ни термин «недобросовестный налогоплательщик», ни термин «добросовестный налогоплательщик»; *II* — использован термин «недобросовестный налогоплательщик» и (или) «добросовестный налогоплательщик», но не использован термин «налоговая выгода»; *III* — использованы термин «налоговая выгода» и термин «недобросовестный налогоплательщик» и (или) «добросовестный налогоплательщик»



**Рис. 2. Динамика месячной доли постановлений ФАС СЗО и ФАС МО, содержащих ссылку на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, в общем количестве таких постановлений соответственно ФАС СЗО и ФАС МО за период с октября 2006 г. по сентябрь 2007 г.**

Другим, не менее важным, чем вышеописанное, обстоятельством, обуславливающим современный интерес к доктрине добросовестного налогоплательщика, является то, что она принадлежит к числу тех немногих судебных доктрин постсоветского периода, которые привлекли пристальное внимание не только юридической общественности, но и бизнес-сообщества и ими активно обсуждались, и, пожалуй, единственная, о которой можно с уверенностью сказать, что отказ от ее легального оформления и закрепления (например, постановлением Пленума ВАС РФ или прямо в тексте НК РФ), а также сокращение практики ее применения в значительной степени обусловлены критическим отношением к ней, причем как в юридическом мире, так и в мире бизнеса. Хотя, разумеется, как всегда, когда речь идет о сложных явлениях правовой действительности, говорить об единодушии в отношении к этой доктрине не приходится; можно лишь указать на преобладающе критический настрой при наличии определенного числа если и не явных защитников доктрины, то уж, во всяком случае, охотно соглашающихся ее применять на практике (к числу таковых в первую очередь следует отнести сотрудников налоговых органов).

В настоящей статье кратко рассматриваются итоги дискуссий, развернувшихся в отечественной литературе вокруг доктрины добросовестного налогоплательщика. Сразу следует заметить, что последний термин для обозначения того понятия и связанного с ним круга проблем, которые уходят корнями в акты Конституционного Суда РФ по этой и родственной проблематике (среди которых в первую очередь следует указать *постановление от 12 октября 1998 г. № 24-П и определение от 25 июля 2001 г. № 138-О*), не получил широкого распространения в литературе. Но поскольку нет и другого общепризнанного термина для этих целей и поскольку он все же применяется, не порождая дискуссий относительно области его применения среди специалистов по налоговому праву, мы предпочли им воспользоваться исходя из того, что с ним по крайней мере ассоциируется наиболее широкий круг вопросов, возникающих при анализе судебных актов, вынесенных с использованием такой заведомо оценочной категории как «добросовестность» (или «недобросовестность»).

Количество публикаций, имеющих прямое или косвенное отношение к этой теме, в настоящее время исчисляется сотнями. В подавляющем большинстве это статьи или разделы в книгах с преобладанием комментаторского характера, в которых рассматриваются отдельные вопросы темы с целью разъяснить (иногда просто пересказать) налогоплательщикам позиции налоговых и судебных органов по этим вопросам и надлежаше сориентировать налогоплательщиков в применении налогового законодательства. Собственно анализ в них обычно сводится к обозначению общего критического настроения их автора к введению категории «недобросовестность» в сферу применения налогового законодательства. Но количество публикаций, которые, безусловно, можно назвать научно-аналитическими, тоже велико и исчисляется десятками (пожалуй, их больше сотни, если учесть Интернет); даже перечислить хотя бы большинство из них в рамках одной статьи не представляется возможным. Потому ссылки в настоящей статье даются в основном на монографии, в которых рассматривается вышеобозначенная проблематика (в конце концов, каждая из этих монографий уже представляет собой определенный итог анализа ее автором ранее опубликованных статей).

Столь большое количество публикаций неудивительно, если принять во внимание, что тема интересна не только в сугубо прагматическом плане — налогоплательщикам (а также представляющим их интересы юристам-практикам), налоговым органам, судам, но и в теоретическом плане: не случайно о своем видении проблемы высказался ряд видных ученых, причем не только из числа

занимающихся налоговым правом (а из числа последних вряд ли можно найти «промолчавших»). Косвенным подтверждением того, что мы имеем здесь дело с юридической научной проблемой, является тот факт, что статус, название и содержание документа, принятого в конце концов как *постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53*, в процессе его подготовки и в ходе обсуждения, в том числе в широких кругах юридической общественности, неоднократно пересматривались. Первоначально рассматривался *проект информационного письма Президиума ВАС РФ «О фактах недобросовестного поведения при рассмотрении дел в арбитражных судах»* (Вислогузов, 2006), затем *проект информационного письма Президиума ВАС РФ «Об оценке обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, при разрешении налоговых споров в арбитражных судах»* (Официальный сайт ВАС РФ), далее *проект информационного письма Президиума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами представляемых налоговыми органами доказательств необоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика»* (Официальный сайт ВАС РФ), последним — *проект постановления Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*, который и был принят после его обсуждения на Пленуме ВАС РФ (каждый последующий проект появлялся в результате анализа и редактирования предыдущего).

Во многих работах в качестве одного из главных недостатков применения в налоговой практике категории «недобросовестность» (а именно с ее применением связано большинство проблем применения доктрины добросовестного налогоплательщика) указывается присущая ей правовая неопределенность, затрудняющая хозяйствующему субъекту налоговое прогнозирование и налоговое планирование. Но немало авторов, которые выступают против применения этой категории при разрешении налоговых споров «в принципе», ибо гораздо больше претензий к доктрине добросовестного налогоплательщика возникает в теоретическом плане, безотносительно ее недостатков с сугубо практической точки зрения.

В этом плане лучший критический анализ проблемы дан блестящим российским цивилистом В. А. Беловым (Белов, 2006), который в предисловии своей монографии прямо указывает (Белов, 2006, с. IV), что его задача «показать несостоятельность самой постановки вопроса о недобросовестных налогоплательщиках». Показ этого он начинает с раскрытия сущности понятия добросовестности в гражданском праве, затем описывает и подвергает жесткой критике сложившуюся практику применения понятия недобросовестного налогоплательщика и заканчивает критическим комментарием *проекта информационного письма Президиума ВАС РФ «О фактах недобросовестного поведения при рассмотрении дел в арбитражных судах»*.

В. А. Белов доказывает, что в отличие от гражданского права, которое «с недобросовестностью — как очевидной, так и доказанной — ... не связывает самостоятельных юридических последствий: недобросовестность служит лишь ступенькой на пути к презумпции гражданской вины», и где, как правило, «добросовестность... имеет вполне самостоятельные и ни с чем не совпадающие юридические последствия — устранение причин для постановки вопроса о виновности в совершении противоправного деяния, а значит, и снятие вопроса об ответственности за его совершение» (Белов, 2006, с. 16, 17), в публичном праве «понятие добросовестности просто несовместимо с природой публичного права» (Белов, 2006, с. 18): желая уклониться от уплаты налога, налогоплательщик совершает действия, имеющие целью именно уклонение от уплаты налога, «выходит, им совершается объективно противоправное деяние, причем не просто виновно, но и умышленно. Где же здесь место рассуждениям о недобросовест-

ности?» (Белов, 2006, с. 20). Этого места нет, так как «публичное право существует постольку, поскольку оно прямо воплощено в закон; следовательно, в публичном праве мыслим единственный юридический порок деяния — объективная неправомерность, т. е. нарушение нормы объективного публичного права. Нарушение же нормы закона составляет деяние очевидно неправомерное и, следовательно, закономерно позволяет, не обсуждая вопроса о недобросовестности в совершении такого деяния, сразу перескочить на следующую после недобросовестности ступеньку — на обсуждение вопроса о виновности. Понятию субъективной противоправности в публичном праве места попросту нет, а следовательно, и понятие добросовестности-недобросовестности им “не замечается”, что называется, за ненадобностью» (Белов, 2006, с. 20).

Как убедительно показывает В. А. Белов, «налогообложение... должно строиться на фактах, а не сделках» (Белов, 2006, с. 49), и «не просто на фактах, а на юридических фактах, представляющих собой основания динамики абсолютных гражданских правоотношений и гражданской правоспособности налогоплательщиков» (Белов, 2006, с. 59). Соответственно, «требования о возмещении НДС, подкрепленные одними только документами о сделках, но не доказательствами фактических обстоятельств, которые являются основаниями их возникновения, должны рассматриваться как необоснованные или неосновательные. Но необоснованность (характеристика объективного, внешне наблюдаемого процесса заявления требования, применения льготы, воздержания от уплаты и т. п.) — совсем не то же самое, что “недобросовестность” (характеристика субъективного состояния, выражающегося в стремлении совершить внешне правомерное посягательство на чужое имущество или право)! Недобросовестность, следовательно, совершенно ни при чем: не то важно, на что налогоплательщик направлял свои сделки и что он злоумышлял, а что он фактически сделал. Если требуемый налогоплательщиком налоговый режим не соответствует его фактическим действиям, его требования неосновательны (необоснованны), почему в их удовлетворении и следует отказывать. Добросовестны же они или нет — вопрос десятый, лежащий, строго говоря, вне сферы как налогового, так и гражданского права» (Белов, 2006, с. 49—50).

И далее: «налоговые органы должны иметь возможность доказывать несоответствие документов фактическому положению дел и, доказав таковое, иметь право применять нормы налогового права именно к фактической ситуации, облагать налогом так, как должно это делать, а не так, как это хотел бы представить налогоплательщик. Только опять же, ни оспаривание сделок, ни недобросовестность налогоплательщика здесь совершенно ни при чем» (Белов, 2006, с. 56).

Критика, которой В. А. Белов подвергает *проект информационного письма Президиума ВАС РФ «О фактах недобросовестного поведения при рассмотрении дел в арбитражных судах»*, указывая, что «недобросовестность... растворяется в незаконности» (Белов, 2006, с. 82), в значительной мере может быть распространена и на судебную доктрину добросовестного налогоплательщика в целом. В частности, к последней применимо утверждение В. А. Белова (Белов, 2006, с. 66) о том, что «...при совершении деяния незаконного (объективно неправомерного) нет смысла ставить вопрос о том, насколько оно было согласно с требованиями доброй совести, — ясно, что оно по определению может быть только недобросовестным и никаким другим! Но юридические последствия связываются в таких случаях не с недобросовестностью, а с незаконностью — значительно более серьезным и опасным образом действия! Если бы не путаница «недобросовестности» с «незаконностью» — возможно, проект письма именовался бы по-другому и был бы посвящен совсем иным явлениям — незаконным действиям и необоснованным требованиям налогоплательщиков».

В целом негативно было оценено введение понятия «недобросовестность налогоплательщика» в судебно-налоговую практику и на II Уральском профессиональном налоговом форуме «Недобросовестность налогоплательщика и конституционно-правовые пределы налоговой оптимизации», в п. 2.1 резолюции которого записано: «Недобросовестность налогоплательщика, как всякие оценочные понятия, наполняется содержанием в зависимости от того, как ее трактуют налогоплательщики, налоговые органы и суды применительно к фактическим обстоятельствам налогового спора, что вызывает объективные трудности на практике. Категория «добросовестность» стоит в одном ряду с такими понятиями, как «справедливость» и «разумность», берущими свое начало в философии права, вследствие чего данная категория для правоприменителя всегда будет носить абстрактно-определенный и субъективно-оценочный характер. Она объективно не может иметь нормативной определенности, четкого, единообразного, предельно ясного содержания без привязки к поведению субъекта в конкретной жизненной ситуации. Таким образом, адекватность оценки действий налогоплательщика через призму добросовестности в совокупности с фактическими обстоятельствами налогового спора всецело зависит от внутреннего убеждения правоприменителя, что недопустимо в налоговых правоотношениях, требующих предельной определенности взаимных прав и обязанностей их участников» (Резолюция..., 2004).

Спустя месяц после подписания в печать монографии В. А. Белова была подписана в печать другая монография — М. В. Корнаухова (Корнаухова, 2006), которая в целом относится к доктрине добросовестного налогоплательщика положительно (различие в названиях доктрин здесь и в указанной монографии в данном случае не носит принципиального характера, это скорее вопрос выбора обозначений для понятий с примерно одинаковым концептуальным содержанием).

М. В. Корнаухова анализирует различные аспекты проблемы, начиная с рассмотрения рецепции категории «добросовестность» в налоговое право (относя сюда и тему «концепции злоупотребления правами в контексте экономической конституции») и заканчивая «формализацией “недобросовестности налогоплательщика” как нормы права» на основе анализа судебной практики по налоговым спорам. В связи с этим уместно процитировать другого автора (Гусева, 2007, с. 83), заметившего, что «проблема, по нашему мнению, заключается не в “рецепции” категории гражданского права, понятие “недобросовестность”, “добросовестность” всегда было наполнено “налоговым содержанием”, проблема видится в следующем: нужно ли нормативное закрепление категории “недобросовестный” и каковы его критерии?».

Самое общее представление о позиции М. В. Корнаухова и направленности его исследования можно составить уже по тому, что он предлагает дополнить ст. 3 НК РФ, формулирующую основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах, положениями о том, что «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обязаны действовать добросовестно», и о том, что «использование диспозитивных принципов частного права для получения субъективного налогового права (равно права считать исполненной налоговую обязанность) в отсутствии мотивов достижения соответствующей публичному порядку экономической цели — недобросовестно» (Корнаухова, 2006, с. 103). И в связи с этим он формулирует «императив налогового права: Для получения субъективного налогового права поступай так, чтобы максима твоей воли могла стать всеобщим принципом достижения деловой цели» (Корнаухова, 2006, с. 103). Но и М. В. Корнаухова признает, что все это «выводит на первый план проблему судебного усмотрения» (Корнаухова, 2006, с. 103), и ут-

верждает, что «юридическая конструкция недобросовестности имеет комбинированный вариант, на основании общей нормы судья конкретизирует способ достижения минимизации налога, соотнося его с нормами налогового права» (Корнаухов, 2006, с. 106).

Оценивая *постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53* с позиций, изложенных в двух вышеуказанных монографиях — В. А. Белова и М. В. Корнаухова, — можно утверждать, что Высший Арбитражный Суд РФ, отказавшись от концептуального изложения доктрины добросовестного налогоплательщика в пользу такового для доктрины обоснованной налоговой выгоды, тем самым сделал выбор в пользу скорее критики В. А. Белова, нежели позитивистского настроения М. В. Корнаухова.

Наиболее полно и глубоко круг проблем, которые имеют непосредственное отношение к теоретическому обоснованию и практическому применению доктрины добросовестного налогоплательщика, проанализирован в монографии С. В. Савсериса (Савсерис, 2007) — лучшей на сегодняшний день работе по данной теме. В ней последовательно рассматриваются понятие «добросовестность» в философии и праве (глава 1); содержание критерия «недобросовестность налогоплательщика» в налоговом праве (глава 2); правовые последствия признания налогоплательщика недобросовестным (глава 3) и комментируется *постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53* (приложение монографии).

Анализируя соотношение категорий «недобросовестность налогоплательщика», «обход закона» и смежных с ними понятий (раздел 2.2 монографии), С. В. Савсерис обосновывает (Савсерис, 2007, с. 88) выдвинутый им тезис о том, что «все известные российской судебной практике случаи недобросовестности налогоплательщиков содержат в своей основе мнимые и притворные сделки», и делает вывод (Савсерис, 2007, с. 102), что «в современной практике российских судов и налоговых органов “недобросовестным налогоплательщиком” признается тот, кто в целях получения налоговой выгоды совершает мнимые и притворные сделки».

При таком выводе естественно, что, рассмотрев далее вопрос о том, «насколько обосновано использование в судах России судебной доктрины против уклонения от налогообложения» (Савсерис, 2007, с. 112), и показав серьезные проблемы, неизбежно возникающие на этом пути, С. В. Савсерис, оставаясь в строгих рамках формально-юридического подхода, приходит к логически правильному выводу (Савсерис, 2007, с. 127) о том, что «в России в настоящее время нет объективной необходимости использования судебных доктрин или введения общих норм против уклонения от налогообложения. Анализ известных судебной практике случаев «недобросовестности» позволяет утверждать, что к ним вполне могли бы применяться гражданско-правовые институты мнимых и притворных сделок с последующей переоценкой налоговых последствий. Эта концепция может успешно на современном этапе вытеснить используемый подход «недобросовестности». Введение в судебную практику подхода, основанного на концепции мнимых и притворных сделок, кроме того, будет дисциплинировать и налогоплательщиков, и налоговые органы, и суды». «Единственной отрицательной чертой применения концепции недействительных сделок в налоговых спорах, — считает С. В. Савсерис, — является то, что изменяются не только налоговые, но и гражданско-правовые последствия», в связи с чем, как вариант, он полагает достаточным, «чтобы исключить указанный недостаток», «ввести в Налоговый кодекс более четкие нормы о возможности переквалификации сделок исключительно для целей налогообложения», основав эти нормы на концепции мнимых и притворных сделок (Савсерис, 2007, с. 127).

При том, что цитируемое предложение сформулировано таким образом, что на него можно распространить критику В. А. Белова, направленную на аналогичные по цели формулировки *проекта информационного письма Президиума ВАС РФ «О фактах недобросовестного поведения при рассмотрении дел в арбитражных судах»* (Белов, 2006, с. 69, 73, 76, 80, 81), сам методологический подход, заложенный в это предложение, привлекателен (с оговоркой, что он должен быть оформлен с учетом указанной критики). Привлекателен с точки зрения принципа юридической экономии. Ибо позволяет при разрешении налоговых споров опереться на богатый опыт использования таких правовых институтов, которые уже хорошо освоены современной цивилистикой, где им посвящено немало теоретических и прикладных исследований. Имеются исследования этих институтов и с позиций налогового права (см., например, монографию (Щекин, 2004), автор которой, кстати, тоже высказывает опасение относительно «необоснованного вмешательства налоговых органов в гражданско-правовые отношения» (Щекин, 2004, с. 175)). И хотя отдельные вопросы применения институтов мнимых и притворных сделок остаются дискуссионными, в процессуальном плане по степени освоенности институты мнимых и притворных сделок не приходится сравнивать с институтом судебных доктрин (см., например (Гутников, 2005; Недействительность..., 2006; Тузов, 2007; Хейфец, 1999; Шестакова, 2008)).

Вместе с тем следует отметить излишнюю категоричность обсуждаемого вывода (Савсерис, 2007), ибо, как правильно замечено (Щекин, 2007, с. 187), «все многообразие случаев применения критерия недобросовестности налогоплательщика, которые сейчас встречаются на практике, в частности в рамках доктрины деловой цели, нельзя сводить к конструкции мнимых и притворных сделок в ее строгом понимании по ГК РФ»; так же некатегорично оценивает ситуацию автор одной из лучших в настоящее время теоретических работ по налоговому планированию (Гусева, 2007, с. 412): «большинство способов уклонения от уплаты налогов связаны с заключением мнимых и притворных сделок».

В целом представляется верным и утверждение С. В. Савсериса (Савсерис, 2007, с. 108) о том, что «страна, вступающая на путь заимствования судебных доктрин, должна учитывать, что, пока не заработают компенсаторные механизмы, вред от применения доктрин будет существенно перевешивать положительные результаты» (хотя автор настоящей статьи заменил бы здесь «будет» на «может»). В этом же духе, но еще более категорично, против «применения общего критерия борьбы с уклонением от уплаты налогов» выступает Д. М. Щекин (Щекин, 2007, с. 188). Действительно, в России пока еще не созданы механизмы компенсации той правовой неопределенности, которая неизбежно окутывает налогоплательщика, профессионально не изучающего практику применения судебных доктрин (а таковы практически все налогоплательщики), но опасаящегося их применения в отношении его, тем более в ситуации, когда *письмо Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138* увеличило степень неопределенности, присущую отечественной налоговой практике в целом (Мосин, 2007(б)).

Тем не менее, хотя доводы, которые приводятся (Савсерис, 2007, с. 108), аргументированы и, безусловно, заслуживают внимания, все же в практическом плане представляется весьма спорным предложение отказаться от судебного-доктринального направления в налоговом праве, даже с учетом того, что С. В. Савсерис прав, утверждая, что «изучение современных условий, в которых отправляется российское правосудие, позволяют сделать вывод, что судебная система просто не готова к грамотному и справедливому применению судебных доктрин, существенную роль в которых играют оценочные критерии».

Думается, что российская судебная система уже не откажется от института судебных доктрин в налоговом праве, несмотря на все связанные с этим издержки.



Заметим, что эти издержки возникают не только у налогоплательщиков, но и у государства, в частности потому, что с повышением роли оценочных суждений при решении налоговых вопросов (не только в судебном порядке, но и в рамках налоговых проверок, результаты которых нередко оформляются с учетом судебной перспективы их защиты) возрастает коррупционность решений, основанных на таких суждениях (правильно замечено (Познер, 2004, с. 905), что «чем более общей является правовая норма, тем грубее инструмент злоупотребления ею»). Впрочем, этим недостатком обладает и предложение (Савсерис, 2007, с. 163) о введении фискального рескрипта, которое, к тому же, одновременно с уменьшением налогово-правовой неопределенности для налогоплательщиков значительно повышает требования к сотрудникам налоговых органов, а потому вряд ли в ближайшие годы будет оформлено законодательно (аналогичное по сути предложение содержится и в монографии (Гусева, 2007, с. 411)).

Кроме того, при всей привлекательности логики прямой опоры на правовые институты мнимых и притворных сделок (без обращения к судебным доктринам типа представленных *постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53*, по сути, также опирающимся на эти институты, хотя и опосредованно, без прямого объявления об этом) избежать оценочного подхода при этом также не удастся. Например, хотя бы потому, что, как правильно отмечено (Бевзенко, 2007, с. 396), «мнимость сделок в силу своей специфики, выражающейся в необходимости, с одной стороны, установить действительную волю лиц, а с другой — увязать такую сделку с рядом иных юридических фактов, создает известные трудности для квалификации спорных отношений в судебном процессе».

Права автор (Анора, 2007, с. 10—11), указавшая по поводу *постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53*, что главная причина появления такого рода судебных доктрин «в том, что суд считает: если законы читать буквально, то недопустимый обход налогов станет скорее нормой, а не исключением. При этом законодатель, как бы он ни был осмотрителен, не может предусмотреть все возможности и обстоятельства в законе. Поэтому всегда могут возникнуть ситуации, в которых налогоплательщики действовали вроде бы в рамках закона, однако их поведение не соответствовало духу закона. При этом закон будет применяться не в соответствии с тем смыслом, который вкладывал в него законодатель при его принятии. В этом смысле судебные доктрины призваны заполнять неопределенности, оставленные законодателем или формулировкой законов и кодексов».

Конечно, на судебно-доктринальном поле налогоплательщик не находит даже прежнего уровня налогово-правовой определенности (хотя и он считался явно недостаточным для уверенного налогового планирования (Мосин, 2007(а)), ибо с появлением судебной доктрины снижается уровень определенности прав и обязанностей участников налоговых правоотношений; тем не менее думается, что в политико-правовом плане эффективной альтернативы институту судебных доктрин в налоговом праве попросту нет. В конце концов, как замечено (Хейне, 1991, с. 215), «предоставление “полной информации” — это иллюзия. Возможно, это полезный идеал. Но этот идеал может превратиться в опасное заблуждение, если уверит нас в том, что кто-либо или что-либо может полностью защитить нас от дезинформации». Хотя, конечно, требование «полной информации» налогоплательщик будет предъявлять всегда, тем более что право на это ему предоставлено *п. 6 ст. 3 НК РФ*.

И потому не случайно, а закономерно, что, когда сложность российского налогового законодательства превзошла некий уровень (более высокий, чем достигнутый любой другой отраслью российского законодательства, за исключением, может быть, гражданского), высшие судебные инстанции сочли нужным

привлечь институт судебных доктрин. Впрочем, в каком-то смысле нечто подобное судебной доктрине проникло в судебную практику разрешения налоговых споров и раньше, когда, например, скачкообразно изменялась позиция арбитражных судов России в отношении возмещения НДС (Саакян, Трунин, 2007, с. 130). Теперь же для характеристики той тенденции в подходах судов к разрешению налоговых споров, которая показана выше на рис. 1 и 2, хорошо подходит название последнего раздела брошюры (Ардашев, Ястребов, 2007, с. 26), посвященной *постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53: «О завершении эпохи “формального правосудия”, или Тенденции арбитражной практики по налоговым спорам в 2007 г.»* с его «грустным» эпитафием: «Не все коту Масленица — будет и Великий пост».

Что же касается механизма компенсации правовой неопределенности применения судебных доктрин «широкой судебной практикой по прецедентному праву» (на применение этой компенсации за рубежом совершенно правильно указывает (Савсерис, 2007, с. 108)), то Россия фактически уже создает зачатки такого механизма на уровне высших судебных органов, и не только в области налогового права (Зарипов, 2008; Луцевич, 2006). Но лишь будущее покажет, в какой мере к России применимо положение о том, что «власть олицетворяется не произвольно сочиняемым законом, а волей, поставленной в определенные пределы» (Белов, 2007, с. 654).

### Источники

*Ардашев В. Л., Ястребов В. Г.* Деловая цель вместо добросовестности налогоплательщика. Екатеринбург, 2007.

*Арога Е. А.* Необоснованная налоговая выгода. М., 2007.

*Бевзенко Р. С.* Сделки и их юридические последствия // Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / Под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007.

*Белов В. А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М., 2006.

*Белов В. А.* Проблемы общего учения об обязательствах // Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / Под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007.

*Вислогузов В.* Высший арбитражный суд вскрыл факты недобросовестности // Коммерсантъ. 2006. 19 апреля.

*Гусева Т. А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2007.

*Гутников О. В.* Недействительные сделки в гражданском праве. Теория и практика оспаривания. М., 2005.

*Зарипов В.* Сила прецедента // ЭЖ-Юрист. 2008. № 7.

*Корнаухова М. В.* Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома, 2006.

*Луцевич С. С.* Судебный прецедент и перспективы его признания в качестве источника права в официальной российской правовой доктрине: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2006.

*Мосин Е. Ф.* Налоговое администрирование на современном этапе развития рыночной экономики России // Ленинградский юридический журнал. 2007(а). № 1.

*Мосин Е. Ф.* О налогово-правовом статусе ответов Министерства финансов России на вопросы налогоплательщиков // Финансы и бизнес. 2007(б). № 4.

Недействительность в гражданском праве: проблемы, тенденции, практика: Сб. ст. / отв. ред. М. А. Рожкова. М., 2006.

Официальный сайт ВАС РФ: <http://www.arbitr.ru>

*Познер Р. А.* Экономический анализ права. В 2-х т. СПб., 2004. Т. 2.

Резолюция II Уральского профессионального налогового форума «Недобросовестность налогоплательщика и конституционно-правовые пределы налоговой оптимизации» (г. Екатеринбург, 17 декабря 2004 г.) // <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/511>.

*Саакян Р., Трунин И.* Возмещение налога на добавленную стоимость при применении нулевой налоговой ставки // Вопросы экономики. 2007. № 3.

- 
- Савсерис С. В.* Категория «добросовестность» в налоговом праве. М., 2007.
- Тузов Д. О.* Теория недействительности сделок: опыт российского права в контексте европейской правовой традиции. М., 2007.
- Хейне П.* Экономический образ мышления. М., 1991.
- Хейфец Ф. С.* Недействительность сделок по российскому гражданскому праву. М., 1999.
- Шестакова Н. Д.* Недействительность сделок. СПб., 2008.
- Щекин Д. М.* Налоговые последствия недействительных сделок. М., 2004.
- Щекин Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007.