

# Судебная практика по вопросам, связанным с оценкой решений налоговых органов

А.И. Бабкин

Процесс формирования судебной практики не представляется возможным без непосредственных участников налоговых правоотношений, которые в случаях возникновения конфликтных ситуаций становятся лицами, участвующими в судебных делах как стороны либо третьи лица.

Статистические данные за последние несколько лет свидетельствуют о том, что более четверти всех дел, рассматриваемых ежегодно арбитражными судами Российской Федерации, возникли из налоговых правоотношений.

Возбуждение процедуры проверки принятых судебных актов, в том числе в порядке судебного надзора со стороны высшей судебной инстанции (с введением в действие главы 36 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации; далее — АПК РФ), невозможно без инициативного участия сторон, третьих лиц, а в установленных законом случаях — по инициативе иных лиц или прокурора.

Например, в случае, если сторона обратилась с заявлением о пересмотре судебного акта в порядке надзора, а затем до принятия заявления к рассмотрению обратилась с ходатайством о его возвращении, основания для надзорного производства по такому делу отсутствуют и заявление возвращается (ст. 296 АПК РФ). Причем суд надзорной инстанции не вправе входить в оценку принятых судебных актов с точки зрения их законности и обоснованности, поскольку в данной ситуации это не имеет значения.

Статистика свидетельствует и о том, что на стадиях пересмотра судебных актов (апелляционный, кассационный порядок) обжалуются не более 10% принятых судебных актов, а в надзорную инстанцию обращения не превышают 2% общего числа рассмотренных дел данной категории. Напрашивается вывод: в остальных случаях законность и обоснованность судебных актов как с точки зрения оценки фактических обстоятельств, так и правильности применения норм права не вызывают сомнений у названных лиц.

Таким образом, в процессе формирования судебной практики участвуют лица, как обратившиеся с жалобами на судебные акты, так и выразившие свое согласие с выводами судов.

Следует иметь в виду конституционную независимость суда при принятии решения по конкретному делу, но во всех случаях его выводы должны быть основаны на доказательствах, установленных обстоятельствах дела, в соответствии с которыми применяются нормы права с учетом официально выраженной правовой позиции суда, осуществляющего высший судебный надзор и определяющего судебную практику.



На практике нередко участники спора в подтверждение своих доводов или возражений делают ссылку на состоявшиеся судебные акты по другим аналогичным делам, в связи с чем возникает вопрос о механизме формирования судебной практики и о том, в какой момент и при наличии каких обстоятельств можно считать судебную практику сложившейся. На что следует ориентироваться участнику правоотношений (в частности, налоговых), если имеется ряд судебных актов, в том числе судов кассационной инстанции, которые занимают единую правовую позицию, либо существуют противоположные подходы в толковании и применении норм права, а правовая позиция Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации (далее — ВАС РФ) официально еще не выражена? Представляется, что в такой постановке можно говорить лишь о наличии практики как таковой, имеющейся в отдельно взятом или в нескольких судах.

Сложившаяся судебная практика как ориентир для дальнейшего правоприменения (с точки зрения единства в толковании и применении норм права) возникает, если имеется ряд существенных обстоятельств: судебные акты являются законными и обоснованными и это подтверждено (одобрено) высшей судебной инстанцией.

Доказательственная сторона спора относится к вопросам установления факта, что регулируется нормами процессуального законодательства, в частности, главой 7 АПК РФ. Каждая сторона, участвующая в деле, должна доказать обстоятельства, на которые она ссылается как на основания своих требований или возражений. В установленных законом случаях бремя доказывания по налоговым спорам лежит на государственных органах, органах местного самоуправления и иных органах, их должностных лицах.

В ряде случаев стороны по делу ссылаются на положения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), если, например, два арбитражных суда кассационной инстанции по-разному толкуют и применяют одну и ту же норму закона. Между тем эта норма дает возможность толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей только актов законодательства о налогах и сборах, но не правоприменительной практики.

Не может применяться данная норма и при наличии в деле противоречивых доказательств или существенных сомнений в их оценке.

Чаще всего по налоговым спорам возникает ситуация, при которой налогоплательщик выражает несогласие с принятыми актами, действиями (бездействием) налогового органа, его должностных лиц, полагая, что властные полномочия, которыми они наделены по отношению к налогоплательщику, выходят за пределы, установленные законом.

Допустим ли вообще в отношении органов государственной власти в сфере налоговых отношений принцип «что не запрещено, то разрешено»?

Прежде всего о полномочиях органов государственной власти в сфере налоговых правоотношений. Если исходить из общих принципов административных правоотношений, а налоговые отношения и являются частью таковых, их власть распространяется на других участников отношений лишь в той мере, в какой это позволяет закон. Круг полномочий органов государственной власти и их должностных лиц — а это не только права, но и обязанности — дает возможность обеспечить реализацию направлений их деятельности. Перечень прав и обязанностей налоговых органов содержится в НК РФ и



иных актах законодательства о налогах и сборах.

Нередко на практике возникает вопрос: как относиться к требованиям налоговых органов и их должностных лиц, основанным на ведомственных нормативных правовых актах, в частности, приказах, инструкциях, методических указаниях Министерства финансов РФ, Министерства по налогам и сборам РФ. Из чего исходить при оценке таких подходов в современных условиях, когда Министерство по налогам и сборам преобразовано в Федеральную службу по налогам и сборам РФ, которая подчинена Минфину России.

Ведомственные нормативные правовые акты не входят в систему актов законодательства о налогах и сборах, их действие распространяется исключительно в рамках соответствующего ведомства и прямо не действует в отношении налогоплательщика. Вместе с тем, как показывает практика, именно этими актами в текущей своей деятельности руководствуются налоговые органы в процессе проведения контрольных мероприятий, поскольку в них детально расписаны конкретные действия налоговых органов и их должностных лиц, направленные на исполнение положений НК РФ и иных актов законодательства. Поэтому мы не можем утверждать, что такой нормативный правовой акт в случае противоречия его закону не может затрагивать права и законные интересы налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента. Если такое произошло, заинтересованные лица вправе оспорить нормативный правовой акт в установленном законом порядке (ст. 138 НК РФ, глава 23 АПК РФ).

Кроме того, какие бы преобразования ни производились в структуре органов государственной власти, это не должно касаться основных принципов налоговых правоотношений, т.е. между налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом — с одной стороны, и органами, обладающими контрольными функциями, — с другой. И те и другие в равной мере и в полном объеме обязаны исполнять требования закона.

Основным регулятором налоговых правоотношений выступают соответствующие положения Конституции РФ, возлагающие на каждого обязанность платить законно установленные налоги.

На законодательном уровне решаются вопросы, связанные с обеспечением исполнения этой обязанности, путем осуществления контрольных функций органами государственной власти и принудительного (в случае необходимости) взыскания налогов и иных обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды, применения санкций к правонарушителям.

Исходя из того, что как права, так и обязанности налогового органа прямо прописаны в НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах, расширительному толкованию они не подлежат.

Налоговые правоотношения представляют собой сочетание частных интересов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, заинтересованных в сохранении своего имущества за счет минимизации налоговых платежей, и публичных интересов общества в том, чтобы налоговые и иные обязательные платежи своевременно и в полном объеме поступали в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды.

Однако наличие частных интересов в налоговых правоотношениях не дает оснований для преимущественного применения норм гражданского (частного) права. Они применимы только в случаях, прямо предусмотренных законом (ст. 2 ГК РФ).

Нельзя исключить и того, что в налоговых (основанных на властном подчинении) правоотношениях дозволенность не запрещенных законом действий (бездействия) в некотором смысле допустима в отношении стороны, находящейся в известной зависимости от контролирующих органов.

Однако, исходя из толкования положений НК РФ, принцип «что не запрещено, то разрешено» в равной мере распространяется на всех участников налоговых правоотноше-

ний, включая налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов).

Нарушение такого идеального баланса интересов влечет возникновение и развитие конфликтных ситуаций. Этим обстоятельством в числе прочих, по мнению автора, можно объяснить наличие значительного числа споров, возникающих в связи со стремлением ряда налогоплательщиков максимально минимизировать налоговые расходы, не только используя для этого некоторые пробелы в налоговом законодательстве, но и переходя грань дозволенного в виде прямого нарушения закона.

Право налогоплательщика может быть реализовано только в том случае, если имеются к тому основания, прямо установленные законом, и налогоплательщик в достижении желаемого результата действует не произвольно, а в пределах дозволенного законом. Структура и содержание НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах таковы, что в налоговых правоотношениях превалирует презумпция добросовестности налогоплательщика, т.е. иное подлежит доказыванию налоговыми органами.

При этом часто возникает ряд вопросов, в частности, по поводу содержания термина (понятия) «добросовестность налогоплательщика», учитывая отсутствие его в НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах.

Как по конкретным делам, так и в юридической литературе обсуждается правовая сторона применения этого термина в налоговых правоотношениях, в том числе: предполагается ли наличие прямого умысла; может ли быть установлен прямой умысел в процессе арбитражного судопроизводства или это

прерогатива уголовного судопроизводства; может ли налогоплательщик быть признан недобросовестным, если не допустил правонарушения и налоговым органом не ставится вопрос о привлечении к ответственности; это вопрос права или факта; каков правовой механизм установления факта добросовестности или недобросовестности; в чем должна проявляться взаимосвязь недобросовестности с составом правонарушения, вменяемого налогоплательщику; применимо ли понятие «добросовестность» в равной мере к оценке деятельности должностных лиц налоговых органов.

Как нередко бывает в таких случаях, существуют полярные точки зрения, и вопросов больше, чем ответов. В то же время представляется возможным утверждать, что сложившаяся судебная практика многие из упомянутых вопросов уже сняла.

Особенность налоговых правоотношений заключается в том, что в случае нарушения норм налогового права наступают негативные последствия в отношении налогоплательщика (равно плательщика сборов, налогового агента).

При этом не имеет значения, идет ли речь об ответственности или о предоставлении права. Поэтому субъективная сторона правоотношений всегда должна быть исследована при решении вопроса о соблюдении норм права.

Рассмотрим понятия добросовестности и недобросовестности прежде всего с точки зрения буквального толкования этих слов.

Добросовестный — правдивый, праводушный, честный. Им именовался также род старшины, избираемого крестьянами для разбора споров<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> См.: Даль В.И. Толковый словарь русского языка / Сост. Е. Грушко, Ю. Медведев. М.: ЭКСМО-ПРЕСС, 2001. С. 213.



По В.И. Далю понятие «добросовестный» — честно выполняющий свои обязательства, обязанности (добросовестный работник).

С.И. Ожегов дает определение понятия «недобросовестный» — нечестно и небрежно делающий что-нибудь или плохо, небрежно сделанный, в частности, недобросовестный работник, недобросовестная информация<sup>2</sup>.

Как синоним слова «добросовестный» С.И. Ожегов приводит слово «честный», т.е. «проникнутый искренностью, прямоотой, добросовестный, выражающий такие свойства, в частности: честный человек, честный труд, поступить честно, честные намерения, честный взгляд»<sup>3</sup>.

В настоящее время правового понятия «недобросовестный» не существует, однако из этого не следует, что оно не может быть использовано при определении правовой характеристики конкретной ситуации. В том числе оно применимо при рассмотрении вопросов как о правонарушении, следствием которого является ответственность, так и об основаниях реализации прав, предусмотренных налоговым законодательством.

В частности, все налоговое законодательство построено таким образом, что рассчитано на исполнение определенных действий в соответствии с установленными правилами. Если это в рамках уголовного или административного законодательства, то за неисполнение или нарушение правил следует ответственность (уголовная или административная). Соблюдение установленных правил (норм права) является также условием для предоставления прав, например, для получения налоговых преимуществ (льгот).

Итак, недобросовестный — «нечестно, небрежно делающий что-либо или плохо, небрежно сделанный». Исполнение обязанностей налогоплательщика предполагается таким образом, как это предусмотрено законом. «Каждый должен платить законно установленные налоги». Следовательно,

обязанность своевременно и полно уплатить законный налог является безусловной. От такой обязанности может освободить только закон. Исполнение обязанности предполагает сроки, суммы и все действия по тем правилам, которые установлены для налогоплательщика в процессе уплаты налога.

Однако не всякое недобросовестное действие (бездействие) налогоплательщика может иметь негативные последствия. Поэтому и для самого налогоплательщика, если говорить о правонарушении и ответственности, они могут наступить только в том случае, если наступили вредные последствия от его действий (бездействия). Однако гарантированные законом права он вправе получить (воспользоваться ими) только в том случае, если добросовестно выполнил требования закона.

Итак, в данном случае прослеживаем связь в правоотношениях: налогоплательщик — его действия (бездействие), которые могут быть добросовестными или недобросовестными, — последствия, которые обязан обеспечить налоговый орган.

Сами по себе действия (добросовестные или недобросовестные) могут быть расценены как правонарушение в зависимости, как уже упоминалось, от их содержания с точки зрения закона.

В частности, лицо, привлекаемое к ответственности, вправе заявить о том, что добросовестно заблуждалось относительно неправомерности своих действий (бездействия), ссылаясь, например, на наличие разъяснений налогового органа или его должностных лиц. Поэтому в каждом конкретном случае выводы налогового органа и суда находятся в зависимости от субъективной стороны, которая подлежит оценке. Но это относится к сфере доказывания налоговым органом виновности лица. В подтверждение своего права, например, на налоговые вычеты и возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость налогоплательщик обязан пред-

<sup>2</sup> См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка. Изд. 17-е / Под ред. Н.Ю. Шведовой М.: Русский язык, 1985. С. 145, 334.

<sup>3</sup> Там же. С. 766.

ставить документы, не вызывающие никаких сомнений в том, что содержащиеся в них сведения соответствуют действительности. И в таких случаях не всегда речь может идти о добросовестности или недобросовестности налогоплательщика.

Показательно в этом отношении одно из последних постановлений Президиума ВАС РФ. Последний пересмотрел и отменил в порядке надзора судебные акты, принятые арбитражными судами по делу, где налогоплательщик выражал несогласие с выводами налогового органа об отсутствии оснований для налоговых вычетов и возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость ввиду того, что представленные документы не отвечают предъявляемым требованиям.

В частности, принимая указанные акты, суды исходили из того, что в материалах дела нет доказательств, подтверждающих недобросовестность действий заявителя при экспорте товаров.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов общество представило в налоговый орган документы, предусмотренные статьей 165 НК РФ.

Перечисленные в данной статье документы в совокупности должны с достоверностью подтверждать реальность экспортной операции и иные обстоятельства, с которыми Кодекс связывает право налогоплательщика на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%.

Налоговая инспекция обязана провести проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и вправе при необходимости истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, соответствующие объяснения и документы.

Поскольку возмещение налогоплательщику уплаченного им поставщику налога на

добавленную стоимость производится в размере положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения (п. 3 ст. 173 НК РФ), налоговый орган вправе отказать в возмещении налога на сумму вычетов, не подтвержденных надлежащими документами.

В данном случае общество одновременно с налоговой декларацией в подтверждение налоговой ставки «0» в связи с экспортной операцией по контрактам, заключенным с иностранной компанией (Великобритания), направило в налоговую инспекцию требуемые по закону документы (ст. 165 НК РФ), заявив о возмещении из федерального бюджета суммы НДС, уплаченной поставщику.

Однако в результате проверки указанных документов, а также других материалов налоговая инспекция пришла к выводу, что они не подтверждают реальности экспортных операций и иных обстоятельств, с которыми НК РФ связывает право налогоплательщика на получение возмещения при налогообложении по ставке 0%.

Суды в данном случае исходили из презумпции добросовестности налогоплательщика при совершении указанной операции.

Между тем НК РФ связывает право налогоплательщика на получение возмещения при налогообложении по ставке 0% не с его добросовестностью, а с представлением им документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, с достоверностью подтверждающих его право на получение соответствующего возмещения.

Президиум исходил из того, что представленные налогоплательщиком документы не доказывают реальности экспортной операции и иных обстоятельств, с которыми НК РФ связывает право налогоплательщика на получение указанного возмещения.



В частности, налоговым органом представлены доказательства того, что сторона по экспортному контракту — иностранная компания фактически в Великобритании не зарегистрирована; документы, объем экспорта достоверно не подтверждены; данные таможенного досмотра не могут быть приняты во внимание, поскольку он проведен с нарушением установленных правил.

Таким образом, один лишь факт наличия у налогоплательщика документов, указанных в ст. 165 НК РФ, без подтверждения достоверности содержащихся в них сведений не является достаточным основанием для возмещения налога на добавленную стоимость<sup>4</sup>.

В данном случае Президиум следовал ранее принятой сложившейся судебной практике. В частности, в ранее принятом постановлении по аналогичному делу было указано на то, что документы должны быть достоверными, составлять единый комплект, относящийся к определенной экспортной операции, и не иметь противоречий в содержащихся в них сведениях, которые исключают идентификацию полученного налогоплательщиком и впоследствии поставленного им на экспорт товара.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налога, и (или) получить соответствующие сведения иным законным способом (например, в иных налоговых органах, банках, таможенных органах)<sup>5</sup>.

Особая роль в формировании судебной практики отведена Конституционному Суду РФ, на правовую позицию которого, выраженную в решениях, ссылаются как арбитражные суды, так и Президиум ВАС РФ. В частности, рассмотрев дело, Президиум, говоря о формировании судебной практики, в своем постановлении сослался на одно из та-

ких решений при толковании и применении положений закона.

В частности, речь идет о постановлении Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П, которым признана конституционной установленная законом необходимость представления в налоговые органы грузовой таможенной декларации, рассматриваемой в качестве документа, предусмотренного нормами публичного права (п. 2.1 постановления), и транспортных, товаросопроводительных документов, относящихся к системе накладных (п. 2.2 и 2.3 постановления), для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов.

Президиум постановил, что выводы арбитражных судов, положенные в основу удовлетворения требований общества, не соответствуют законодательству и судебной практике<sup>6</sup>.

Представляет определенный интерес и правовая позиция Конституционного Суда РФ, выраженная в определении от 8 апреля 2004 г. № 169-О, которая сводится к тому, что плательщики налога на добавленную стоимость вправе заявить о налоговом вычете и (или) возмещении налога только при наличии реальной (фактической) уплаты налога при расчетах с поставщиками товаров (работ, услуг).

При этом Конституционный Суд РФ исходил как из экономической природы данного налога, который в любом случае должен быть уплачен (поступить в бюджет), так и из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов.

Совершаемые гражданско-правовые операции имеют своей целью, как правило, частный интерес. В то же время их последствия приобретают публичный характер в том случае, если на основе результатов экономической деятельности реализуются чьи-

<sup>4</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2004 г. № 8170/04.

<sup>5</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. № 1200/04.)

<sup>6</sup> Там же.

то права и (или) возникают обязанности в налоговой сфере.

Налоговые правоотношения имеют ряд особенностей, и одна из них заключается в следующем. Экономическое содержание налога вытекает из положений НК РФ, определяющего налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж в форме отчуждения денежных средств налогоплательщика в пользу бюджета (в данном случае — федерального). Основания для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость содержатся в соответствующих нормах главы 21 НК РФ, и право налогоплательщика на уменьшение исчисленного налога на установленные законом налоговые вычеты находится в прямой зависимости от факта уплаты им налога, в частности при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (ст. 171 НК РФ). Именно в этой части мы сталкиваемся с некоторыми проблемами, требующими ясности и определенности в толковании и применении правовых норм. Следовательно, вопрос реальности уплаты налога необходимо рассматривать как с правовой, так и фактической точки зрения.

Одна из ситуаций, когда у налогоплательщика могут возникнуть проблемы с налоговыми вычетами и возмещением, связана с заемными средствами. Проблема заключается в том, обеспечил ли налогоплательщик (если это произошло) поступление налогового платежа в бюджет.

Начнем с того, что налогоплательщик, как любой участник экономических отношений, а это, как правило, лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, должен располагать определенными материальными ресурсами для такой деятельности. Это могут быть и собственные, и приобретенные средства: деньги, векселя, ценные

бумаги, а также любое иное имущество, допущенное законом в гражданском обороте. При этом для участников реализации гражданских прав не имеет значения источник приобретения, перешло ли оно в распоряжение лица (налогоплательщика) на возмездной или безвозмездной основе, в порядке займа или иным образом. Важно, что имущество поступило к нему законным путем и отражено на соответствующих счетах баланса по правилам бухгалтерского учета.

С точки зрения гражданского права по условиям договора займа заемщик обязан возвратить заимодавцу полученные деньги и (или) иные вещи в установленный договором срок. Предметы займа переходят в полное распоряжение заемщика, который обязан возвратить долг исходя из полученной суммы денег и (или) количества вещей того же рода и качества (глава 42 ГК РФ).

Для многих участников экономических отношений использование заемных, в том числе кредитных, средств является если не основой, то значительной поддержкой уставной деятельности. В ряде случаев отсутствие необходимого имущества (включая денежные средства) может явиться препятствием для продолжения такой деятельности, поскольку получение дохода сопряжено с определенными затратами.

В нормальных условиях, когда экономическая деятельность осуществляется в соответствии с гражданско-правовыми нормами, вопросы в сфере налоговых отношений, связанные с использованием заемных денежных средств при расчете с контрагентами, как правило, не должны возникать. Действительно, какое значение для налоговых отношений в этом случае имеет источник средств, направленных на уплату налога. Важен результат: поступление налога в бюджет. А последнее должен обеспечить контрагент нало-





гоплательщика, поставщик, который в отличие от лица, фактически несущего налоговое бремя, является плательщиком налога в юридическом смысле. Таким образом, образуется резерв для реализации «фактическим» налогоплательщиком его права на налоговый вычет и, если имеются к тому основания, на возмещение из бюджета соответствующей суммы.

Налоговые проблемы возникают в тех случаях, когда имеется слабое звено в цепочке правоотношений, выстроенной законом. Например, возникают основания в юридической переоценке правового статуса поставщика или заключенных с ним сделок. В частности, арбитражный суд отказал налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость при следующих обстоятельствах. Схема расчетов между налогоплательщиком, поставщиком и иностранным покупателем, являвшимся клиентами одного коммерческого банка, была выстроена в пределах этого банка. Причем банк, не имея на корреспондентском счете достаточных денежных средств, кредитовал налогоплательщика, который «рассчитался» с поставщиком, поставщик — с иностранным покупателем по договору услуг, а последний — с налогоплательщиком за экспортированный товар. Полученные налогоплательщиком средства пошли на погашение банковского кредита. Таким образом, в течение одного операционного дня, не имея денежных средств, формально взяв заем и возвратив долг, налогоплательщик заявил о своем праве на возмещение из бюджета нескольких сотен миллионов рублей. При этом от поставщика налог в бюджет так и не поступил.

Право налогоплательщика на налоговый вычет и, соответственно, на возмещение сумм налога, уплаченных поставщику, возникает, как уже говорилось, при фактической уплате налога. Однако нельзя эту ситуацию рассматривать в отрыве от цели, достижение которой предполагается уплатой налога поставщику, — последующего реального поступления в бюджет. Примеров тому

в судебной практике множество: поставщик не состоит на налоговом учете, или является лицом, экономически зависимым от налогоплательщика, либо образован с одной лишь целью проведения такого рода «экономической операции». Как правило, налоговыми органами в приведенных и подобных случаях требования налогоплательщика на налоговый вычет и возмещение налога расцениваются как необоснованные. И с позицией налогового органа трудно не согласиться, поскольку по таким делам очевидны и модель «предпринимательской деятельности», и цель — получение бюджетных средств как единственный источник «дохода».

Вопрос о праве налогоплательщика на возмещение из бюджета налога не нов. Арбитражными судами рассмотрено множество дел, где фактические обстоятельства имеют некоторые различия, но правовая оценка их сводится к формуле: «право на возмещение гарантировано законом, но возможность его реализации подлежит доказыванию». Причем инструментарий доказывания определен законом.

Существует правоприменительная практика, сформированная ВАС РФ. Например, решение вопроса о возмещении налогоплательщику сумм НДС не может находиться в прямой зависимости от того, поступил или не поступил этот налог в бюджет от поставщика («юридического плательщика»). Однако, как представляется, и эту правовую позицию нельзя признать универсальной, поскольку она выражена исключительно по тем делам, где отсутствовали обстоятельства, которые свидетельствовали бы о неопределенности в правовом статусе и действиях поставщика, давали бы повод усомниться в добросовестности налогоплательщика. Последнее, как известно, незыблемо, если иное не доказано налоговым органом. На это неоднократно в своих решениях обращал внимание и Конституционный Суд РФ.

Представляется не лишним обратиться и к общим принципам правосудия. Судебный контроль в сфере налоговых правоотношений, основанных на властном подчинении

субъектов экономической деятельности органам исполнительной власти, не должен являться сдерживающим фактором экономических процессов. Напротив, смысл его заключается в том, чтобы способствовать развитию нормальных, цивилизованных отношений. Вместе с тем в условиях правового государства совершено недопустимо, чтобы участники правоотношений использовали незаконные приемы в достижении желаемого результата (злоупотребление правом), в том числе в сфере налоговых правоотношений.

Судебная практика в условиях широкого разнообразия фактических обстоятельств дает основания для следующего вывода: универсальность толкования норм права возможна, но не путем «наложения» на любую совпадающую по фабуле ситуацию. Каждое дело содержит множество нюансов как фактического, так и правового свойства, что нацеливает суд на взвешенный подход в приня-

тии решения. Иное может привести к судебной ошибке.

Не будем забывать и о том, что расчеты с поставщиком — это сфера применения гражданского законодательства. А в качестве одного из оснований для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, является счет-фактура (ст. 169 НК РФ). Отдельной строкой соответствующая сумма налога должна быть выделена как в счет-фактуре, так и в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков, и реестрах на получение средств с аккредитива, и первичных учетных документах (ст. 168 НК РФ).

И все же необходима правовая определенность. Как показала возникшая дискуссия по данной проблеме, в целях обеспечения соблюдения баланса частных и публичных интересов представляется идеально возможным разрешение создавшейся ситуации только на законодательном уровне.