Санкт-Петербургский государственный университет

***ВАРЛАМОВА Вероника Александровна***

**Выпускная квалификационная работа**

***Процессуальные аспекты реализации презумпции добросовестности в налоговом праве***

Уровень образования:

Направление *40.04.01. «Юриспруденция»*

Основная образовательная программа *ВМ.5552.2021*

*«Гражданский процесс, арбитражный процесс»*

Научный руководитель:

и.о. заведующего кафедрой

гражданского процесса СПбГУ

профессор кафедры

гражданского процесса СПбГУ

кандидат юридических наук

Шварц Михаил Зиновьевич

Рецензент

адвокат Адвокатской палаты Санкт-Петербурга

Епатко Марк Юрьевич

Санкт-Петербург

2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Введение. Постановка проблемы……........………………………………3

Параграф 1. Теоретические подходы к понимаю категории «презумпция». Функции презумпции в гражданском процессе.......................................................7

Параграф 2.Презумпция добросовестности налогоплательщика. Основные подходы. Появление и развитие…………………………………………………..18

Глава 2. Процессуальные особенности реализации презумпции добросовестности и презумпции невиновности на примере арбитражной практики по применению ст. 54.1 НК РФ…………………….. ……………...….27

Параграф 1. Дело 1. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91523/2022 по делу № А40-89097/22 от 06.02.2023…….…….29

Параграф 2. Дело 2. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91521/2022 по делу № А40-159326/22 от 09.02.2023…………37

Заключение …………………………………………………………………………48

Список использованной литературы……………………………………………...49

ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ. ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ.

 18.07.2017 федеральным законом «О внесении изменений в часть первую налогового кодекса Российской Федерации» №163-ФЗ в Налоговый кодекс РФ (далее - НК РФ) была введена статья 54.1. Так, согласно п. 1 ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Введение данной статьи сразу породило немало вопросов как со стороны правоприменителей, так и со стороны налогоплательщиков. В частности, как соотносятся нормы статьи 54.1 НК РФ и правовая позиция Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенная в Постановлении Пленума от 12 октября 2006 года №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ №53). Имеется в виду, в первую очередь, разумеется, п. 1 вышеупомянутого Постановления, который определяет, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из *презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений* в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой для целей Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Итак, одним из ключевых вопросов, который был поставлен перед всеми участниками налоговых отношений состоял в следующем: какова правовая природа презумпции добросовестности налогоплательщика и как соотносятся презумпция добросовестности налогоплательщика и презумпция невиновности налогоплательщика в условиях, когда налогоплательщику запрещено искажать сведения и факты хозяйственной жизни; как распределяется бремя доказывания в налоговых спорах между налогоплательщиком и налоговой инспекцией; действительно ли состоятельна презумпция добросовестности как правовая презумпция или ее существования в текущих условиях парализовано и является ничем иным, как декларативным принципом. Именно данные обозначенные проблемы будут исследованы в рамках настоящей выпускной работы.

Актуальность обозначенной проблематики невозможно переоценить. Проблему пределов осуществления прав налогоплательщиков при получении налоговой выгоды за последние годы на страницах своих работ исследовали, в частности, С.Г. Пепеляев, С.В. Овсянников, К.И. Скловский, Э.Н. Нагорная Д.В. Тютин, В.А. Белов, Серебрякова А.Ю., Пономарева А.Ю., Карасева М.В., Шварц М.З. Демин А.В., Елина Л.А., Аракелов С.А., Тарасова Е.В. Достаточный массив публикаций, отсутствие единого подхода, повышенная сложность и, что особенно важно, недостаточная освещенность отдельных процессуальных аспектов вышеуказанной проблематики обусловили выбор данной темы для научного исследования.

Существующая правоприменительная практика по налоговым спорам также свидетельствует об актуальности выбранной автором проблемы. Так, за период с 2007 по 2018 года из 30 025 решений арбитражных судов округов, касающихся налога на прибыль, в 15 298 встречается упоминание термина "налоговая выгода" (обоснованная/необоснованная). За данный период в налоговых спорах по доначислению НДС из 62 360 решений арбитражных судов округов вопрос о налоговой выгоде ставился в 26 973 решениях, добросовестность налогоплательщика оценивалась в 14 146 решениях[[1]](#footnote-1). Такой объем практики по налоговым спорам свидетельствует о принципиальной необходимости проведения научного и доктринального анализа.

Целью данной работы является проведение комплексного исследования процессуальных аспектов реализации презумпции добросовестности в налоговом праве, ее соотношения с презумпцией невиновности.

Для достижения поставленной цели автором были поставлены следующие задачи:

* Изучение и анализ докторинальных источников, посвященных категориям «презумпция» с позиций общей теории права и с позиций гражданско-процессуальной науки;
* Изучение правоприменительной практики арбитражных судов, касающейся применения в отношения налогоплательщика норм ст. 54.1 НК РФ и исследования применения в таких решениях презумпции добросовестности налогоплательщика и ее процессуальных аспектов);
* Исследований позиций и практики КС РФ, ВАС РФ, касающейся вопросов применения презумпции добросовестности налогоплательщика;

В качестве методологической основы данной работы применялись системный, формально-логический методы, а также метод обобщения судебной практики.

Первая глава работы посвящена постановке проблемы, определению ее актуальности и практической значимости. В первой главе исследуются общетеоретические подходы к пониманию категории «презумпция», проведен исторический экскурс категориям «презумпция», отдельно уделяется внимание становлению и развитию презумпции добросовестности и презумпции невиновности в налоговом праве.

Вторая глава данной работы посвящена практическим вопросам применения презумпции добросовестности в налоговом праве и исследование процессуальных аспектов ее реализации на примере отдельных дел арбитражных судов. Для выявления отдельных процессуальных аспектов применения презумпции добросовестности налогоплательщика автором была проанализирована практика по ст. 54.1 НК РФ.

В заключении представлены основные выводы, подведены итоги проведенного исследования.

Параграф 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПОНИМАЮ КАТЕГОРИИ «ПРЕЗУМПЦИЯ». ФУНКЦИИ ПРЕЗУМПЦИИ В ГРАЖДАНСКОМ ПРОЦЕССЕ.

Разработку вопроса о процессуальных особенностях реализации презумпции добросовестности в гражданском процессе невозможно представить без теоретической разработки вопроса о правовых презумпциях. Без определения места презумпций в системе общей теории права и общей теории гражданского процесса исследование было бы попросту бессистемным и несостоятельным.

Вопрос места правовой презумпции в общей теории права нельзя назвать детально разработанным. Традиционно исследованию вопросов феномена правовой презумпции в системе общей теории права уделяется недостаточно внимания, несмотря на то, что в настоящее время не найдется такой отрасли права, где бы правовые презумпции не оставили свои метастазы: в гражданском праве это широко известная презумпция добросовестности участников гражданских правоотношений, в уголовном административном, налоговом праве – презумпция невиновности, в семейном праве презумпция отцовства.

Нельзя не отметить и значительное разнообразие мнений относительно перечня конкретных правовых презумпций, что только лишь подтверждает исключительною, в первую очередь исследовательскую актуальность заявленной темы – ведь если не установлены родовые признаки исследуемой категории, то в определении видовых понятий обязательно возникнут существенные сложности. Так, например, М.С. Строгович выделяет три правовые презумпции в области уголовного процесса (презумпцию знания закона; презумпцию истинности вступившего в законную силу судебного приговора или решения и презумпцию невиновности)[[2]](#footnote-2), И.Л. Петрухин — четыре правовые презумпции (презумпцию знания закона; презумпцию истинности вступившего в законную силу судебного приговора или решения; презумпцию невиновности и презумпцию непонимания малолетним преступности своих действий и невозможности управлять своим поведением)[[3]](#footnote-3), В.К. Бабаев указывает четыре только общеотраслевые презумпции (презумпцию добропорядочности[[4]](#footnote-4); презумпцию знания закона; презумпцию истинности государственно-правового акта; презумпцию истинности судебного приговора (решения), вступившего в законную силу)[[5]](#footnote-5). Ю.Г. Зуев насчитывает более десяти правовых презумпций, закрепленных только Уголовным кодексом Российской Федерации[[6]](#footnote-6). В гражданском праве и процессе задача подсчета примерной численности правовых презумпций практически неразрешима.

Итак, «praesupmtio» в переводе с латинского означает предположение, основанное на вероятности[[7]](#footnote-7). Феномен презумпций знало еще римское право[[8]](#footnote-8). «Когда кто-либо дал деньги взаймы без стипуляции и (заемщик) по прошествии времени совершил стипуляцию, то имеется один (и тот же) контракт. То же надо сказать и если сначала была совершена стипуляция, а затем отсчитаны деньги (заемщику)», - указано в 46 книге юстиниановских Дигест[[9]](#footnote-9).

Так, в эпоху расцвета римского права считалось, что само время имеет правосозидательное и погашающее действие: время в некоторых случаях создает правовую защиту фактическому положению, превращает факт в право, создает право, но оно же и погашает право. Время дает право одному и отнимает у другого[[10]](#footnote-10).

Иногда право возникало потому, что долго осуществлялось соответствующее ему положение вещей. На данном подходе основывался феномен приобретательной давности в римском праве, дающий владельцу право

собственности. Право утрачивалось, когда оно долго не осуществлялось, - погасительная давность для исков (исковая давность).

 От давности римские юристы отличали незапамятное время (vetustas). Если наличное положение вещей существовало так давно, что живущее поколение не помнит иного, оно имело презумпцию правомерности. Незапамятное время не устанавливало права вновь, а лишь служило доказательством давнего существования данного права. Это имело то значение, что не только само право, но и все производные от него и установленные ранее права сохраняли силу.

Интересно, что вполне очевидно практическая разработка категории «презумпция» была заимствована при общей рецепции римского права в рамка континентальной правовой семьи. След «правосозидательного эффекта времени» мы можем увидеть во всех существующих ныне презумпциях.

На этот правосозидательный эффект времени, воплощенный в понятии «презумция», обращали внимание и дореволюционные классики. Рудольф фон Иеринг писал: «Конкретное юридическое отношение образуется иногда столь особенным образом, что носит на себе отличительные признаки двух понятий и что, следовательно, абсолютное решение в пользу того или другого понятия становится невозможным. Но так как решение все же должно последовать, то в этом сомнительном случае нужна какая-нибудь тяжесть, которая заставила бы весы склониться на ту или другую сторону; тяжесть эта - юридическое предположение (praesumptio juris)»[[11]](#footnote-11). Рудольф фон Иеринг обращал внимание, что презумпция по своей сути и не может иметь каких-либо исключительных, конкретно установленных рамок: мы можем наблюдать лишь отдельные законодательно закрепленные конструкции, и именно ими мы подменяем гибкую категорию правовой презумпции. С одной стороны, учитывая, что российская правовая семья относится к романо-германской правовой семье, абсолютным следствием выступает обращение правоприменителей к закону. С другой стороны, эти же законы не содержат в большинстве случаев запрет делать предположения (презюмировать) по поводу того, на что правоприменитель обладает полнотой свободы усмотрения и действий[[12]](#footnote-12).

Однако подобный (утилитарный по своей сути) подход римских юристов поддерживал не всегда. В теории права существование презумпций подвергалось и достаточной критике. К примеру, В.Д. Спасович называл презумпции «костылями» отечественного правопорядка: «Юридические презумпции суть вообще зло, которого следует всячески избегать. Законоведение опирается на костыли, называемые предположениями, только тогда, когда оно не в состоянии разрешить вопрос прямо и естественно, а должно разрубить его наугад и искусственно»[[13]](#footnote-13). Точку зрения В.Д. Спасовича поддерживал также его современник С.А. Муромцев, основоположник социологического подхода к праву. Он писал: «источник презумпций, заключается в невозможности для судьи во всех случаях добираться путем правильного исследования до истины, вследствие чего право и указывает судье руководиться в некоторых случаях предположениями, выведенными на основании вероятности из данных опыта жизни. Необходимость их существования есть только кажущаяся, и логический прием, составляющий их содержание, не естественный, а искусственный»[[14]](#footnote-14).

П. И. Стучка квалифицировал их в качестве пережитка теории формальных доказательств[[15]](#footnote-15).

Не менее категоричен был и С. А. Голунский, который указывал на то, что «всякие презумпции, как бы они не были, представляют собой попытку создать абстрактную истину, оторванную от конкретных обстоятельств дела»[[16]](#footnote-16).

Как в трудах дореволюционных классиков не было консенсуса в понимании сути и существа презумпций, так и современные ученые-правоведы не находят единства в понимании презумпции с точки зрения общей теории права.

Так, В.Б. Бабаев пишет, что презумпция есть суть специфическая разновидность правил (принципов), выработанных в ходе длительного развития юридической теории и практики.

Презумпция означает предположение о существовании (или наступлении) каких-либо фактов, событий, обстоятельств. В основе презумпции - повторяемость жизненных ситуаций. Раз нечто систематически происходит, то можно предположить, что при аналогичных условиях оно повторилось или повторяется и на этот раз. Такой вывод не достоверный, а вероятный. Следовательно, презумпции носят предположительный, прогностический характер. Тем не менее они служат важным дополнительным инструментом познания окружающей действительности. Презумпции выступают в качестве средства, помогающего установлению истины. В этом их научная и практическая ценность.

Юридические факты, лежащие в основе конкретных правоотношений, далеко не всегда являются явными и очевидными для всех. Законодатель в целях нормального функционирования правовых отношений устанавливает юридические презумпции — предположения о существовании юридических фактов, которые действительны до тех пор, пока не будут опровергнуты в установленном порядке.

Презумпции имеют большое значение в процессуальных отраслях права, и в частности в гражданском процессе для распределения обязанностей по доказыванию. При особой трудности доказывания определенного факта закон освобождает сторону от этой обязанности, если доказан связанный с ним другой факт. Когда недостаточно доказательств для прямого достоверного суждения о фактах, суд посредством презумпции, вывод из которой не опровергнут при рассмотрении дела, приходит к вероятностному знанию о факте. Презумпции освобождают сторону от обязанности доказывания, но не лишают ее права приводить доказательства, обосновывающие наличие факта.

Итого, из системного анализа доктринальных позиций можно вывести ряд существенных характеристик презумпции как правовой категории:

* любая презумпция есть суть предположение о существовании факта; таким образом, (1) презумптивный факт является одним из видов юридических фактов в теории гражданского процесса наряду с (2) юридическими фактами, нуждающимися в доказывании, (3) общеизвестными фактами, (4) преюдициальными фактами;
* в некоторых случаях презумпция как юридическая конструкция представляет собой вероятностное предположение о существовании факта (презумптивный факт), при наличии иного факта (факт-основание);
* презумпции в российском гражданском процессе есть суть оспоримые презумпции - выводы в отношении юридических фактов, которые право допускает существующими до тех пор, пока с помощью доказательств не доказано обратное[[17]](#footnote-17);
* презумпция как вероятностное предположение может быть как закреплена в тексте закона (нормативная презумпция), так и выводиться из фактического существа правоотношения (фактическая презумпция). Последние представляют собой особенную сложность в правоприменительной практике;
* презумпция есть суть нормативный юридический механизм перераспределения бремени доказывания, вопреки существующим предписаниям п. 1 ст. 65 АПК РФ[[18]](#footnote-18) и п. 1 ст. 56 ГПК РФ[[19]](#footnote-19), механизм, определяющий процесс познания в гражданском процессе;

Описанные характеристики презумпции предопределят ее функции в процессе (как в уголовном, так и в гражданском, но в силу специфики данной работы фокус будет смещен именно на область арбитражного/гражданского процесса).

Первая и ключевая функция презумпции – это перераспределение бремени доказывания с лица, вводящего юридический факт в систему гражданско-процессуальных отношений (принцип «кто утверждает, тот и доказывает») на другого участника гражданско-процессуальных отношений (с истца на ответчика или же с ответчика на истца). Данную функцию презумпции предопределяет само существо и конструкция презумпции – при наличии одного факта (так называемый факт-основание презумпции), иной факт предполагается существующим (презумптивный факт сам по себе). С точки зрения теории познания — это принципиальное изменение гносеологической плоскости. Более того, было бы огромным заблуждением считать, что данная функция презумпции разработана и изучена настолько детально, насколько это требует и необходимо существующей правоприменительной практике. В какой момент факт, нуждающийся в доказывании преобразуется в презумптивный факт? Изначально в момент возникновения гражданско-процессуальных отношений (то есть, в момент подачи иска/ принятия иска к рассмотрению судом). Может ли обозначенное преобразование юридического факта-основания иска (либо же, например, сопутствующего факта произойти на ином этапе, разумеется, до удаления судьи в совещательную комнату)? На ком из сторон лежит обязанность по доказыванию существования фактической презумпции и как данное распределение соотносится с господствующим в российском гражданском процессе принципом «Jura novit curia" ("Суд знает законы"), неустанно повторяемым ВС РФ[[20]](#footnote-20)[[21]](#footnote-21), и положением п. 1 ст. 168 АПК РФ[[22]](#footnote-22)? Так как тема данной работы не соотносится прямо с обозначенными вопросами, автор настоящей работы берет на себя смелость лишь обозначить их (нисколько не умаляя при этом их важность). Критически ясно одно – любое изменение траекторий и материй гносеологической плоскости, в частности, перераспределение бремени доказывания, безусловно, требует детальной разработки вопроса.

Отдельно добавим, что функция презумпции как механизма перераспределения бремени доказывания не является простой голословной декларацией, а имеет очень существенное (даже конституционное) значение. Презумпция как механизм перераспределения бремени доказывания представляет собой конституционно-правовой механизм, защищающий сторону спорного материального правоотношений, находящуюся в «слабой процессуальной» позиции. Презумпция устраняет и нивелирует существующее неравенство в гражданско-процессуальных правоотношениях. Одновременно выполняя функцию перераспределения бремени доказывания презумпция также обеспечивает доступ к судебной защите – одним распределением бремени доказывания можно заблокировать процессуальную защиту по целым категориям дел.

Таким образом, с конституционно-правовой точки зрения презумпция есть механизм перераспределения риска таким образом, чтобы достаточно обеспечить доступ к судебной защите. Какой риск перераспределяет подобная презумпция в процессе? Презумпция перераспределяет риск недоказанности, при котором требования истца будут попросту несостоятельны[[23]](#footnote-23), защита его законного интереса будет заблокирована, поэтому, казалось бы, стандартные общетеоретические категории приобретают громкое конституционно-правовое звучание.

Вторая функция презумпция презумпции в гражданском процессе является не менее важной. Она заключается в том, что презумпция представляет собой суррогат доказательства. При реализации данной функции презумпция замещает факт объективной реальности, познание которого не состоялось (например, стороной попросту не были представлены доказательства). Презумптивный факт есть факт замещающий отсутствующий факт объективной реальности. И подобное замещение происходит исходя из обычного типичного развития событий (факт-основание презумпции). Путем реализации данной функции, будучи суррогатом доказательства, презумпция восполняет недостающее звено в цепи познания, позволяет суду сконструировать правоотношение, воссоздать допроцессуальный фактический состав. В этом смысле эту функцию презумпции не стоит недооценивать – в отсутствии подобной конструкции сделать это было бы решительно невозможно. В конечном итоге презумпция – это инструмент, обслуживающий принцип доверия к правосудию: вероятностное предположение, несмотря на свой вероятностной (предположительный) характер не подрывает доверия к суду и судебной системе, а в виду того, что ее базисом является обычные и привычные явления объективной реальности, даже наоборот, только питает данный принцип.

Безусловно, в идеальной искусственно сконструированной объективной реальности, где стороны всегда выполняют возложенное на них бремя доказывания, предоставляют суду исчерпывающих перечень необходимых для установления истины доказательств, соответствующих принципам допустимости, относимости, достоверности доказательств, где подобные доказательства не могут пасть жертвой времени, природных катаклизмов, а всяческого рода и вида злоупотреблений не существует как явлений и (что более важно вполне распространенной практики) в функции презумпции как суррогата доказательства не было бы никакой необходимости – она бы попросту отпала за ненадобностью. Объективная реальность и истина[[24]](#footnote-24) устанавливались бы на основе реально существующих и представленных суду фактов, а не на основании вероятностных (!) фактов, тем более еще и нормой права фактически не закрепленных. Однако в суровой реальности, полной несовершенств и противоречий, а порой и откровенных злоупотреблений обойтись без данных вероятностных предположений решительно невозможно.

Таким образом, исходя из обозначенных двух функций презумпций выводятся два вида презумпций: презумпция-факт и презумпция-суррогат доказательства.

Итак, именно на основании обозначенных теоретических разработках вопроса и будет продолжен дальнейший анализ процессуальных аспектов реализации презумпции добросовестности в гражданском процессе.

ПАРАГРАФ 2. ПРЕЗУМПЦИЯ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА. ПОЯВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ.

Дальнейшую разработку вопроса о процессуальных особенностях реализации налоговой добросовестности следует начать с общего рассмотрения презумпции добросовестности налогоплательщика, ее появлении и, разумеется, классификации в обозначенной системе видов презумпций.

Для начала отметим, что сама презумпция налоговой добросовестности налогоплательщика не закреплена в ни в одной норме НК РФ, несмотря на повальную практику ее применения в спорах об оспаривании действий и решений налоговых органов.

Интересен сам факт пребывания по сути частно-правовой презумпции в публичных по сути правоотношениях. Своему появлению презумпция добросовестности налогоплательщика в системе налоговых правоотношений обязана Определению Конституционного Суда РФ № 138-О от 12 октября 1998 года[[25]](#footnote-25). В частности, именно в тексте данного определения Конституционный суд указал, что «по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков» [[26]](#footnote-26).

До вынесения данного Определения впервые как феномен добросовестность налогоплательщика дебютировала в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П[[27]](#footnote-27), в котором оспаривался пункт 3 статьи 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Данный пункт предусматривал, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Однако Конституционным Судом РФ было указано, что конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае 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.

Таким образом, именно через данное определение в материально-правовую плоскость налогового право просочилось (казалось бы, самое что ни на есть частно-правовое) понятие «добросовестность» участника правоотношений.

Но ключевым недостатком Постановления Конституционного Суда РФ от 12.10.1988 г. № 24-П было, разумеется, отсутствие разъяснений о правовой природе понятия «добросовестный налогоплательщик» и о его содержании. Кто из участников налоговых правоотношений является добросовестным налогоплательщиком? Какие действия налогоплательщика могут свидетельствовать о его недобросовестности? Что есть данная категория в системе налогового права и какие у нее материальные и процессуальные аспекты? Все эти вопросы были даны на растерзание обороту, судебной практике и налоговым инспекциям. Ни о каком принципе правовой определенности в таких обстоятельствах, безусловно, не могло быть и речи.

 Далее вышеупомянутое Определению Конституционного Суда РФ № 138-О от 12 октября 1998 года также не добавило ясности, а цитаты из Определения КС Конституционного Суда РФ № 138-О от 12 октября 1998 перекочевали в судебную практику арбитражных судов и стали применяться практически повально[[28]](#footnote-28).

 Следующей вехой в истории развития презумпции добросовестности в налоговом праве стало, без сомнений, Определение КС РФ от 8 апреля 2004 года № 168-О[[29]](#footnote-29). Как указывал председатель Конституционного суда РФ В.Д. Зорькин[[30]](#footnote-30): «общественный резонанс (вышеупомянутого Определения) был беспрецедентным. В данном Определении Конституционный Суд РФ отразил, что выяснение добросовестности налогоплательщика предполагает оценку используемых налогоплательщиком гражданско-правовых средств (так называя доктрина разумной деловой цели)»[[31]](#footnote-31). В том случае, если используемые налогоплательщиком гражданско-правовые средства лишены разумной деловой цели, налогоплательщик не можем быть признан добросовестным.

 Пытливый и внимательный читатель сразу же задастся вопросом – как же указанная позиция КС РФ согласуется с ранее обозначенной презумпцией добросовестности? Все обозначенные вопросы вновь были отправлены Конституционным Судом РФ на растерзание практикой.

Налоговыми органами же данная позиция была воспринята с большим энтузиазмом. Позицию КС РФ они стали активно применять в своей практике для борьбы с налоговыми злоупотреблениями (в первую очередь, с фирмами-однодневками, подставными компаниями и, конечно, же с методами незаконной налоговой оптимизации). Надо отдельно отметить, что жертвами активных мероприятий налоговых органов под лозунгами борьбы с налоговыми злоупотреблениями нередко являлись и добросовестные налогоплательщики, использующие вполне легальные и закрепленные в НК РФ механизмы налоговой оптимизации[[32]](#footnote-32). Собственно, именно данный факт и являлся причиной расцвета в 2000-2010 гг. всевозможных налоговых споров с налоговыми органами.

Анализ данной судебной практики однако показал, что провозглашенная когда-то КС РФ презумпция добросовестности налогоплательщика едва ли не трансформировалась в свою полную противоположность. Одним из показательных дел, в частности, явилось Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. N 2860/04.

Так, в Постановлении от 6 июля 2004 г. N 2860/04 Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что наличие у налогоплательщика документов, указанных в ст. 165 НК РФ, не является достаточным для подтверждения права на применение ставки 0% по экспортной операции и возмещения налога на добавленную стоимость.

Президиум ВАС РФ, отменяя судебные акты судов трех инстанций об удовлетворении требований налогоплательщика об обязании возместить НДС и направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, дает указание суду проверить довод налоговой инспекции о непредставлении налогоплательщиком документов, связанных с хранением товара в Москве и его перевозкой из Москвы в Орел и из Орла за границу, а также о том, на каких автомобилях товар перемещался по России и был из нее вывезен.

Представление указанных документов не предусмотрено ст. 165 НК РФ и 172 НК РФ. Налоговым органом не приведено доводов, по которым он поставил под сомнение реальность перевозки и хранения товаров.

Таким образом, Президиум ВАС РФ фактически переложил на налогоплательщика бремя доказывания его добросовестности и при вынесении постановления исходил из противоположной презумпции. Фактически все положения о презумпции добросовестности являются лишь декларативным, игнорируемым судами положением.

Критерий недобросовестности налогоплательщиков применяется налоговыми органами и арбитражными судами практически во всем спектре налоговых отношений, несмотря на то что изначально он был введен Конституционным Судом РФ для борьбы с уклонением от уплаты налогов лишь в одном частном случае. При этом судебная практика за более чем шесть лет использования этой категории так и не выработала разумных подходов к ее применению как средства борьбы с уклонением от уплаты налогов. Как следствие - в судебной практике появляются дела, содержащие выводы о недобросовестности тех налогоплательщиков, которые не вставали на путь уклонения от уплаты налогов, а лишь в рамках своей обычной хозяйственной деятельности заявляли право на применение той или иной налоговой льготы, налогового вычета или на использование специального налогового режима.

Указанные обстоятельства стали причиной принятия Высшим Арбитражным Судом РФ Постановления N 53 от 12 октября 2006 г. (далее - Постановление), в котором Суд попытался, с одной стороны, уйти от использования нравственного термина "недобросовестность налогоплательщика", а с другой стороны, установить более четкие критерии, которые позволят арбитражным судам выявлять и бороться с уклонением от уплаты налогов. Положения данного Постановления Пленума явились итоговым обобщением доктрины деловой цели,

Пункт 1 вышеупомянутого Постановления Пленума определял, что Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из *презумпции добросовестности налогоплательщиков* и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что *действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.*

Под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

 Пункт 2 вышеупомянутого Постановления гласит, что в соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган.

В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 АПК РФ и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 АПК РФ.

Что есть указанная в п. 1 ПП ВАС РФ презумпция добросовестности налогоплательщика с точки зрения описанной в предыдущей главе классификации? Во-первых, это, безусловно, опровержимая презумпция (опровержимая, конечно, доказательствами собираемыми и предъявляемыми налоговыми органами). А какую функцию выполняет провозглашенная ПП ВС РФ презумпция? Она выступает в качестве суррогата доказательства или распределяет бремя доказывания?

Предположим, что по смыслу п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ №53 презумпция добросовестности в налоговом праве должна сущностно являться презумпцией, распределяющей бремя доказывания[[33]](#footnote-33)[[34]](#footnote-34), тем самым обеспечивая защиту прав и свобод налогоплательщика как слабой стороны налогового правоотношения[[35]](#footnote-35).

Принятие данного Постановления дало налогоплательщикам второе дыхание и вселило надежду об коренном изменении и переломе существующей налоговой практики: «Принятие данного Постановления Высшим Арбитражным Судом является знаковым событием и фактически означает понимание высшей судебной инстанцией недопустимости сложившейся судебной практики, основанной на категории "недобросовестность". В целом, при принятии судами правовых позиций, содержащихся в Постановлении, многие добросовестные налогоплательщики должны быть избавлены от риска необоснованного доначисления им сумм налогов, пени и штрафов[[36]](#footnote-36)».

Стоит ли говорить, что ожиданиям добросовестных налогоплательщиков не суждено было сбыться – принятии вышеуказанного Постановления не ознаменовало новую эру в развитии судебно-арбитражной практики (но, определённо не стоит винить в этом правовые позиции ВАС РФ или искать недостатки юридической техники 53 Постановления).

 Выработка адекватного механизма, позволяющего, с одной стороны, обеспечить полное и своевременное поступление налогов в бюджет, создание системы, минимизирующей налоговые злоупотребления, а, с другой стороны, обеспечивающего права налогоплательщиков, предоставление адекватных и оправданных механизмов налоговой оптимизации – есть одна из сложнейших задач отечественного правопорядка (в котором, кстати, он добился больших успехов). Налоговая система в таком случае требует исключительно тонких настроек, учитывающих как интересы бюджета, так и интересы добросовестных налогоплательщик. Нахождение этого (конституционно-правового баланса и есть конечная цель законодателя.

 Именно подобными правовыми целями и руководствовался законодатель при введении в НК РФ 54.1 НК РФ, вводя пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, которая закрепила, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

 Введением данной статьи законодатель отказался от определения «необоснованная налоговая выгода», вместо него – «пределы осуществления прав». Нам с точки зрения исследовательской в первую очередь интересен следующий факт, который и будет исследован в рамках анализа применения правоприменительной практики – как указанные положения соседствуют с презумпцией добросовестности налогоплательщика, согласно которой действия налогоплательщика признаются законными и обоснованными, а сами действия налогоплательщика экономически оправданы.

ГЛАВА 2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРЕЗУМПЦИИ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ И ПРЕЗУМПЦИИ НЕВИНОВНОСТИ НА ПРИМЕРЕ АРБИТРАЖНОЙ ПРАКТИКИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ СТ. 54.1 НК РФ

Начать аналитическую главу необходимо с обозначения ряда вводных данных. Осознавая и понимая всё многообразие существующей арбитражной судебной практики автор настоящей работы поставил перед собой следующие цели:

* отобрать самую актуальную судебную практику (период выборки судебных дел для аналитического исследования 2022-2023 гг.);
* исследование арбитражно-судебной практики было проведено на предмет применения в конкретных делах и оценки судами с учетом конкретных обстоятельств дела ст. 54.1 НК РФ, презумпции добросовестности налогоплательщика, презумпции невиновности налогоплательщика.

На этапе подготовки к аналитической части настоящей работы автором работы был проанализирован массив судебной практики, подходящий под указанные критерии. Однако для подробного анализа в аналитической части настоящей работы было отобрано несколько соответствующих судебных решений.

В частности, самыми показательными, актуальными и отражающими существующую правоприменительную практику с точки зрения автора явились следующие судебные решения:

* Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91523/2022 по делу № А40-89097/22 от 06.02.2023;
* Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91521/2022 по делу № А40-159326/22 от 09.02.2023.

Следует отдельно упомянуть, что автором нисколько не игнорируется весь массив судебно-арбитражной практики по налоговым спорам, в которых судами давалась оценка категорий «добросовестность налогоплательщика» и на основании которых так или иначе также имелась возможность произвести исследование процессуальных вопросов аспектов реализации презумпции добросовестности налогоплательщика.

Как и было отмечено в параграфе 2 главы 1 настоящей работы, именно судебно-арбитражная практика оспаривания решений налоговых органов по ст. 54.1 НК РФ является своего рода «увеличительным стеклом» для исследования - именно на соотношении 54.1 НК РФ и позиции ПП ВАС РФ №53 исследуемые процессуальные аспекты подсвечиваются особенно ярко, и мы рассмотрим ниже почему.

В рамках аналитической главы данной работы будет исследовано, как на примере конкретных дел в процессуальном аспекте реализуется презумпция добросовестности (и собственно, главный вопрос реализуется ли, вспоминая диспозицию статьи 54.1 НК РФ), сделаем вывод о виде/характере исследуемой презумпции и выдвинем гипотезы о ее дальнейших процессуальных перспективах в сложных координатах налоговых правоотношений.

ПАРАГРАФ 1. ДЕЛО 1. ПОСТАНОВЛЕНИЕ ДЕВЯТОГО АРБИТРАЖНОГО АПЕЛЛЯЦИОНОГО СУДА № № 09АП-91523/2022 ПО ДЕЛУ № А40-89097/22 от 06.02.2023

Итак, начнем мы анализ процессуальных аспектов реализации презумпции добросовестности в налоговом праве с анализа постановления Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91523/2022 по делу № А40-89097/22 от 06.02.2023[[37]](#footnote-37).

 При анализе приведенной судебно-арбитражной практики важное значение имеет определение места презумпции добросовестности налогоплательщика в каждом из них.

В рамках данного спора ООО «Сервислайн» (далее именуемое как Заявитель) просит признать недействительным решение налогового органа о привлечении Заявителя к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

 Краткая фабула рассматриваемого дела состоит в следующем. Заявитель по итогам выездной налоговой проверки был привлечен к налоговой ответственности за нарушение ст. 54.1 НК РФ, а также ст. 171, 172 и 252 НК РФ. Нарушение обществом указанных норм Налогового кодекса РФ выразилось в принятии к вычету сумм НДС и учету в составе расходов по налогу на прибыль организаций затраты по операциям со спорными контрагентами.

 Заявителем оспаривалось привлечение к налоговой ответственности и доначисление соответствующих сумм налога, а также пени и штрафных санкций. В качестве аргументов для признания решения налогового органа незаконным Заявителем указывалось непредставление налоговым органом достаточной доказательственной базы, в частности, (1) налоговой инспекцией не представлено доказательств, свидетельствующих об умышленных действиях Заявителя, выразивших в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни в виде создания схемы для ухода от налогообложения с участием спорных контрагентов; (2) налоговой инспекцией не установлен транзитный характер движения денежных средств по счетам привлечённых контрагентов, а выводы, сделанные на основании анализа движения денежных средств по счетам, что является недопустимым.

 Отдельной ссылки на презумпцию добросовестности налогоплательщика среди заявленных аргументов Заявителя не значилось.

 В свою очередь налоговой инспекцией были установлены налоговые (1) разрывы по проверенным налоговым органом налоговым декларациям спорных контрагентов Заявителя, (2) несовпадения товара по счетам и по первичным документам спорных контрагентов Заявителя. Таким образом, на основании данных налоговой проверки ею было установлено преднамеренное встраивание спорных контрагентов в цепочку поставщиков для целей уменьшения величины налоговой базы по налогу на прибыль организаций и завышения размера налоговых вычетов по НДС.

 На основании вышеизложенных данных налоговой инспекцией сделан вывод о нарушении норм статьи 54.1 НК РФ, а именно уменьшение налогоплательщиком налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете. Целью подобного уменьшения налогоплательщиком налогооблагаемой базы по данным налоговой службы явилось неуплата (неполная уплата) налога.

 Суд отдельно обратил внимание, что согласно пункту 5 статьи 82 Кодекса доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 Кодекса, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 Кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделом V Налогового кодекса РФ.

 Именно здесь необходимо остановиться и вспомнить о положениях провозглашенной в ПП ВАС РФ № 53 презумпции добросовестности налогоплательщика. Правовая презумпция как положение, содержащееся в тексте правовой нормы, должно иметь своего адресата в системе координат налоговых правоотношений. Кто из правоприменителей должен считать, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны? Абсолютно очевидно, что указанная презумпция не реализуется на этапе досудебном этапе проведения мероприятий налогового контроля (камеральной и/или выездной налоговых проверок).

Налоговый орган не может полагаться на достоверность сведений налоговой декларации, потому как в подобном случае мероприятия налогового контроля лишены всякого смысла. Налоговый орган как орган контролирующий, фискальный просто не может полагаться на презумпции, на определенном вероятностном положении. В этом и состоит один из недостатков имплементации частно-правовых категорий и инструментария в поле публично-правовых отношений, в особенности налоговых – в отношениях властеподчинения (против правового равенства сторон в частно-правовых правоотношениях). Презумпция в отношении фактов, которые должны быть проверены налоговым органом, которые лежат в основании в последующем исчисления сумм налога, уплата которых есть конституционная обязанность налогоплательщика, может применяться в исключительных случаях, однако манифестация подобного подхода на весь комплекс сложных налоговых правоотношений не выдерживает никакой критики. Что ж рассмотрим этот вопрос далее, возможно, в плоскости процесса применение презумпции налоговой добросовестности действительно уместно и оправдано.

 Далее суд в решении прямо указывает: «бремя доказывания размера документально не подтвержденных операций с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, лежит на налогоплательщике. Налогоплательщиком в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23 НК РФ должны быть представлены сведения и документы, позволяющие установить указанное лицо и параметры спорной операции. Поскольку соответствующие сведения, а также подтверждающие их документы, должны быть проверены и оценены в рамках соответствующих контрольных мероприятий, то их предоставление должно производиться налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при представлении возражений на акт проверки».

 Первое положения обезоруживает реализацию презумпции добросовестности налогоплательщика как механизм распределяющий бремя доказывания (причем как на стадии осуществления налоговым органом налоговой проверки, так и на стадии судебной, при оспаривании решений налоговых органов о привлечении к ответственности). Суд указывает, что бремя доказывания (вопреки презумпции в ПП ВАС РФ №53) размера документально неподтвержденных операций с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, лежит на налогоплательщике! Хотя, конечно, с точки зрения функции презумпции как инструмента распределения бремени доказывания доказывание указанных обстоятельств должно бременем доказывания налогового органа. Налоговый орган должен представить исчерпывающий перечень обстоятельств и доказать их, одним словом, опровергнуть презумпцию добросовестности и вероятностное предположение о том, что экономические операции обоснованы (в общем), и, в частности, как логическое продолжение провозглашенной презумпции доказывать размер документально не подтвержденных операций с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке.

 Однако достаточно очевидно, что указанной выше ссылкой на подпункт 6 пункта 1 статьи 23 НК РФ суд только подтверждает выдвинутый ранее довод - презумпция добросовестности как механизм распределения бремени доказывания на досудебной стадии (на стадии налоговой проверки) несостоятельный институт, попросту недействующий. Это исключительно декларативное положение, не несущее за собой никаких процессуальных аспектов. Такие свойства презумпции добросовестности как суррогат доказательства и механизм распределения бремени доказывания выхолощены судебной практикой, и это демонстрируется в тексте анализированного судебного решения в пункте.

 Далее суд продолжает развивать указанную позицию, напоминая, в частности, что именно в обязанность налогоплательщика входит представление сведений и документов, для установления лица и параметров спорной операции. Сведения и документы, как указывается судом, должны быть проверены и оценены в рамках контрольных мероприятий для признания уменьшения налоговой базы (сумм налога) законными и обоснованными. Последний аспект, на который следует обратить внимание при анализе презумпции налоговой добросовестности налогоплательщика на досудебной стадии в налоговых правоотношениях, - это указание на то, что описанные выше сведения должны предоставляться налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при представлении возражений на акт проверки.

 Однако, с другой стороны, подобный подход правоприменителя оправдан и в первую очередь с точки зрения принципов налогообложения, в частности, принципа справедливости. Как отмечает С.Г. Пепеляев[[38]](#footnote-38), одной из форм реализации принципа справедливости налогообложения есть такое состояние положений и норм налогового законодательства, при которых исключалось бы и предотвращалось бы использование так называемых налоговых схем с целью уклонения для уплаты налогов. Достаточно очевидно, что презумпция добросовестности как распределяющий бремя доказывания инструмент не служит принципу справедливости, а лишь, наоборот, создает по сути такую ситуацию, когда риск злоупотреблений со стороны налогоплательщиков предельно велик. Помимо конечной целью налогового законодательства является формирование такой адекватной и эффективной, определённой и стабильной налоговой системы, при которой исключались бы всякие злоупотребления.

Рискнём выдвинуть гипотезу, что именно материально правовым принципом эффективности налоговой системы и руководствовался правоприменитель (9 арбитражный апелляционный суд) при анализе обстоятельств дела. Оправданным с конституционных позиций такую практику признать есть все основания, однако проанализированное вынуждает нас сделать вывод о полной несостоятельности презумпции добросовестности, лишенной анализируемых процессуальных аспектов на досудебной стадии по делам по применению ст. 54.1 НК РФ

 Описанную логику несостоятельности презумпции добросовестности как инструмента, распределяющего бремя доказывания, продолжает развивать суд уже на судебной стадии. В частности, суд указывает, что при оспаривании решения налоговой инспекции Заявителем не представлялось каких-либо надлежащих доказательств, подтверждающие реальность поставки товаров непосредственно спорными контрагентами.

 Казалось бы, какие доказательства, подтверждающие реальность поставки товаров? Реальность поставки товаров должна предполагаться в силу презумпции добросовестности налогоплательщика. Однако суд в данном случае расставляет соответствующие акценты и напоминает, что и в указанных случаях действует принцип «кто утверждает – тот и доказывает», закрепленный в п. 1 ст. 65 АПК РФ: каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

 И опять проанализировав применение презумпции добросовестности уже на судебной стадии и соответствующую позицию суда о том, что именно Заявитель должен представлять доказательства, подтверждающие реальность поставки товаров непосредственно спорными контрагентами, мы видим, что выдвинутая гипотеза о процессуальной реализации презумпции добросовестности как инструмента, распределяющего бремя доказывания, не находит поддержки в судебном решении при разрешении судами ст. 54.1 НК РФ.

 Таким образом, на примере данного дела мы можем заметить, что функция распределения бремени доказывания (причем как на судебной, так и на досудебной стадии) является фактически заблокированной. Судами, налоговыми органами не рассматривается и не реализуется указанная функция презумпции при анализе действий налогоплательщика на предмет их соответствия положениям статьи 54.1 НК РФ. Не хотелось бы быть категоричными, но, очевидно, что тенденция состоит в следующем: положения 54.1 НК РФ, нормы об осуществлении налогового контроля фактически блокируют презумпцию добросовестности как инструмент, распределяющий бремя доказывания.

 С точки зрения анализа процессуальных аспектов реализации презумпции добросовестности в анализируемом деле интересна еще одна деталь. Если мы не находим подтверждения реализации презумпции как инструмента, распределяющего бремя доказывания, и/или как суррогата доказательства, мы должны выдвинуть гипотезу о ее правовой природе и месте в системе налоговых правоотношений. Аспекты реализации презумпции добросовестности налогоплательщика могут ли нам помочь определить ее место в системе налоговых правоотношений или мы вынуждены констатировать, что указанное положение после введения в НК РФ статьи 54.1 НК РФ стало лишь декларативным и никаких правовых последствий за собой не несет, во всяком случае уж точно не содержит презумпцию.

 Итак, далее суд первой инстанции правомерно отметил, что надлежащее исполнение обязанностей, предусмотренных НК РФ, является нормой поведения налогоплательщиков в налоговых правоотношениях. Добросовестность налогоплательщика сама по себе не может учитываться, как смягчающее ответственность обстоятельство, поскольку залоговое законодательство основано на презумпции добросовестного поведения налогоплательщика, пока налоговым органом не доказано обратное.

Из указанного текста следует, что суд апелляционной инстанции рассматривает добросовестного налогоплательщика как налогоплательщика, надлежаще исполняющего свои обязанности. Таким образом, суд апелляционной инстанции указывает, что добросовестность не является даже смягчающим обстоятельством. Добросовестность налогоплательщика есть надлежащее исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности. На какие мысли наводит нас это умозаключение? Необходима ли вообще в указанных обстоятельствах какая-либо презумпция, если в понимание добросовестности вкладывается надлежащее исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности? Презумпция суть лишь принцип? Или же правило оценки доказательств, а при этом, никакой силы презумпции в собственном смысле за выражением «презумпция добросовестности» не следует?

 Достаточно очевидно при анализе настоящего дела, что презумпция добросовестности налогоплательщика как суррогат доказательства - это абсолютно нереализуемая функция в анализируемых обстоятельствах. Никакой вероятностный факт за презумпцией добросовестности налогоплательщика не предполагается и предполагаться не может – данный вывод прямо следует из проанализированного судебного акта (собственно подтверждение данного умозаключения мы увидим при анализе следующих судебных актов).

 В анализируемом судебном акте презумпция добросовестности не помогает восполнить недостающие обстоятельства объективной реальности, а именно обстоятельства неаффилированности/неподконтрольности спорных конрагентов с Заявителем (данный тезис также найдет свое подтверждение и при анализе следующего судебного дела).

ПАРАГРАФ 2. ДЕЛО 2. ПОСТАНОВЛЕНИЕ ДЕВЯТОГО АРБИТРАЖНОГО АПЕЛЛЯЦИОННОГО СУДА № № 09АП-91521/2022 ПО ДЕЛУ № А40-159326/22 от 09.02.2023

 Следующее решение, отобранное для рассмотрения в рамках анализа процессуальных особенностей реализации презумпции добросовестности налогоплательщика, это постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91521/2022 по делу № А40-159326/22 от 09.02.2023.

 В рамках указанного дела АО «Боулинг Космик» (далее именуемое как Заявитель) обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа по итогам выездной налоговой проверки п взаимоотношениям с ООО «МСК», ООО «Флитек» (далее именуемые как спорные контрагенты).

 Судом первой инстанции решение налогового органа было проверено на соответствие положениям НК РФ. Судом первой инстанции решение налогового органа в оспариваемой части признано недействительным.

 Налоговым органом подана апелляционная жалоба, в которой налоговый орган просит решение суда первой инстанции отменить, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований. Налоговый орган ссылается на нарушение Заявителем положений п. 1 ст. 541 НК РФ, п. 2 ст. 169 НК РФ, п. 2 ст. 171 НК РФ, п. 1 ст. 172 НК РФ, ст. 252 НК РФ, а именно в осуществлении фиктивного документооборота по взаимоотношению по спорным контрагентам, создании видимости поставки товара и движения денежных средств и главное (!) отсутствие подтверждения расходов Заявителя для целей уменьшения налога на прибыль.

 Подобный довод налогового органа в свете провозглашенной в ПП ВАС РФ № 53 презумпции добросовестности последний довод налоговой инспекции вызывает ряд вопросов. С позиций презумпции добросовестности как механизма, распределяющего бремя доказывания, Заявитель и не должен доказывать/подтверждать расходы на прибыль; подтверждение расходов налогоплательщика и доказывание обстоятельств несостоятельности заявленных расходов на прибыль - это бремя доказывания налогового органа, а в указанном деле налоговый орган перекладывает бремя доказывания указанных обстоятельств налогоплательщика. Разберем, как этот аргумент будет расценен судом апелляционной инстанции и состоятелен ли указанный довод налогового органа.

 Как в подтверждение выдвинутой гипотезы о презумпции как инструменте распределения бремени должно выглядеть судебное решение? Во-первых, суд должен сразу констатировать, что подтверждение всех обстоятельств, содержащихся в гипотезе нормы ст. 54.1 НК РФ, составляет бремя доказывания налогового органа. В том случае, если возложенное бремя доказывания не выполнено, решение налогового органа о привлечении Заявителя к ответственности должно быть признано недействительным. В отсутствие указанных умозаключений мы вновь вынуждены будем прийти к выводу о декларативности презумпции добросовестности налогоплательщика и отсутствии в правоприменительной практике процессуальных аспектов (по крайней мере в самой показательной судебной практике по применению судами ст. 54.1 НК РФ.

 Итак, как следует из материалов дела налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка в отношении Заявителя за период с 01.01.2017 по 31.12.2018. Спорные операции заключались в выполнении спорными контрагентами ремонтных работ на объекте Заявителя. По итогам вышеуказанной проверки было составлено оспариваемое Заявителем решение.

 Решением суда первой инстанции решение налогового органа было признано недействительным по следующим основаниям.

 Во-первых, налоговым органом не было представлено полных выписок по движению денежных средств, что исключало возможность ознакомления Заявителя с данными, содержащимися в выписках. Заявитель не имел возможности представить свои возражения. Указанное нарушает права налогоплательщика на ознакомление со всеми материалами дела и возможность предоставления возражений по материалам налоговой проверки, поскольку анализ движения денежных средств по расчетным счетам контрагентов общества является одним из доказательств, положенных налоговым органом в обоснование доначисления обществу налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

 В указанном доводе суда мы можем отчетливо наблюдать процессуальный аспект реализации презумпции добросовестности налогоплательщика - судом возложено бремя доказывания технического характера движения денежных средств на налоговый орган. Санкция за невыполнение возложенного бремени доказывания – это признание решения налогового органа недействительным. Интересно, то сам суд обращает внимание, что указанное (соответствующее возложение бремени доказывания и что важно его несение налоговым органом) – это механизм защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Так, в указанном примере и проявляется важнейшая функция процессуальной формы – соблюдение прав и законных интересов налогоплательщика.

 Во-вторых, суд посчитал, что представленные в материалах дела допросы свидетелей не могут служить надлежащим доказательством аффилированности Заявителя со спорными контрагентами и недоказанностью факта выполнения работ. Налоговой инспекцией были опрошены сотрудники (грузчик, разнорабочий), которые в силу своих должностных обязанностей не могут понимать и подтвердить юридические механизмы аффилированности с Заявителем и понимать разницу между работой на территории контрагентов их работодателей или же при наличии какой-либо связи их работодателей со своими контрагентами[[39]](#footnote-39).

 В данном аргументе (наглядно это проявляется, безусловно, в отличие от предыдущего проанализированного судебного дела) суд вновь смещает соответствующие процессуальные акценты. Однако какой вывод напрашивается при анализе указанного разобранного судом аргумента? Суд говорит, что протоколы допроса сами по себе не могут являться надлежащим доказательством аффилированности. Из этого умозаключения мы делаем вывод – суд акцентирует внимание уже не на презумпции как механизме распределения бремени доказывания, а обращает внимание на более высокие стандарты доказывания (далее по тексту данная точка зрения раскрывается более развернуто).

 Что есть указанный феномен? Что есть повышение стандарта доказывания? Только ли процессуальное проявление презумпции добросовестности или же ссылка на презумпцию добросовестности здесь излишняя и избыточная, и вышеописанное есть проявление презумпции невиновности, которая закреплена в налоговых правоотношениях?

 Последний довод подтверждается и пунктом п. 9 Письма ФНС России от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060 «О практике применения статьи 54.1 НК РФ» указано: «Вывод о том, что налогоплательщик знал о совершении сделки с «технической» компанией и о предоставлении исполнения по этой сделке иным лицом, должен делаться налоговым органом на основании оценки обстоятельств, характеризующих выбор контрагента (указанных в разделе IV настоящих рекомендаций), а также обстоятельств заключения и исполнения такой сделки. При этом установленные обстоятельства и подтверждающие их доказательства должны вне всяких сомнений свидетельствовать об указанной осведомленности налогоплательщика»[[40]](#footnote-40).

 Никто не будет спорить, что стандарт доказывания «вне всяких сомнений» безусловно, есть повышенный стандарт доказывания. Но проявление какой презумпции есть появление стандарта доказывания «вне всяких сомнений»? Одно из проявлений презумпции добросовестности или презумпции невиновности налогоплательщика? Или их взаимообусловленный кумулятивный эффект? Рассмотрим далее на примере анализируемого судебного акта и выдвинем соответствующие гипотезы.

 Далее судом прямо указывается, что протоколы допроса свидетелей, которые в силу своих должностных обязанностей не могут оценить механизм афиллированности между Заявителем и спорными контрагентами, факт работы и выполнение работ как у спорных контрагентов, так и у Заявителя, оформление доверенности на одно и тоже лицо как от имени Заявителя, так и от имени спорным контрагентов сами по себе еще не свидетельствуют о взаимосвязи Заявителя со спорными контрагентами, их афиллированности и создании технического документооборота для видимости несения расходов с целью создания/завышения расходов по налогу на прибыль.

 В указанном аргументе суда также проявляется (судя по рассуждениям суда) невыполнение повышенного стандарта доказывания «вне всяких сомнений», но опять же судом не раскрывается на основании каких нормативных положений сделан указанный вывод.

 Помимо этого суд указывает, что налоговый орган не выполнил возложенное на него бремя доказывания. В частности, налоговым органом не были представлены доказательства того, что налоговая выгода была получена Заявителем именно в результате недобросовестных, умышленных действий взаимозависимых лиц.

 В данном деле мы можем наблюдать прямо противоположную тенденцию. Суд, защищая права налогоплательщика, указывает, что именно в обязанности налогового органа входит сбор всей совокупности доказательств, доказывающих неправомерность расходов на прибыль, афиллированность и технический/транзитный характер перечисления денежных средств.

 Таким образом, функция презумпции как механизма распределения бремени доказывания прослеживается в анализируемом Постановлении отчетливо[[41]](#footnote-41), помимо этого мы можем видеть применение судом повышенного стандарта доказывания по делам о применении статьи 54.1 НК РФ.

 Проследим далее соотношение вышеуказанных презумпций и их процессуальную реализацию. Вопрос их соотношения – исключительно сложный вопрос существующей судебно-арбитражной практики по ст. 54.1 НК РФ. Однако применение повышенного стандарта доказывания, а в связи, как следствие, повышенных правил оценки доказательств – очевидно есть суть один из практических аспектов, выработанных практикой.

 Итак, в частности, суд в своем решении напоминает: «неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика. Там, где законом установлена презумпция невиновности, подлежат применению повышенные стандарты доказывания.

Поэтому повышенные стандарты доказывания должны применяться в налоговых спорах, особенно при применении налоговыми органами положений ст. 54.1 НК РФ.

В ситуации наличия повышенного стандарта доказывания нельзя не обозначить существующий риск. В условиях описанного «колебания бремени доказывания», когда доказывание соответствующих обстоятельств возлагается в том числе на налогоплательщика (как было указано в предыдущем судебном решении), принципиально важно исключить ситуацию, когда повышенным стандартом доказывания окажется «обременен» именно налогоплательщик, как заведомо слабая сторона налогового правоотношения.

Согласно п. 5 ст. 10 ГК РФ добросовестность участников гражданских

правоотношений и разумность их действий предполагаются.

В сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика (выведена в Определении КС РФ от 25.07.2001 г. № 138-О).

Презумпция невиновности налогоплательщика в совершении налогового

правонарушения установлена п. 6 ст. 108 НК РФ: «Лицо считается невиновным в совершении правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Недоказанная виновность приравнивается по своим правовым последствиям к доказанной невиновности».

В ст. 100 НК РФ прописано: в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений; к акту налоговой проверки

прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений. В свою очередь, в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов,

налогового агента).

Тем самым инспекция в нарушение ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ бесспорных доказательств согласованных действий общества и спорных контрагентов, направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, совершения обществом недобросовестных действий не представила, не доказала факта создания обществом и его контрагентами замкнутых денежных потоков без цели фактического осуществления сделок.

Таким образом, налоговый орган не доказал те обстоятельства, на которые ссылается.

Какой вывод необходимо сделать на основании анализа вышеприведенных положений судебного решения? Процессуальный аспект реализации презумпции невиновности – это применение повышенного стандарта доказывания судами при разрешении споров по ст. 54.1 НК РФ.

 Отметим, что презумпция невиновности налогоплательщика (как и презумпция добросовестности налогоплательщика) была выведена Конституционным Судом РФ. В Постановлении от 17.12.1996 № 20-П Суд указал, что обязательным признаком налогового правонарушения является вина и при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как факт совершения такого правонарушения, так и наличие вины[[42]](#footnote-42). Это было первое дело Конституционного Суда РФ, когда было провозглашено обязательное доказывание вины налогоплательщика.

 Презумпция невиновности перенесена непосредственно из текста Конституции РФ (ст. 49). Поскольку уголовный процесс, в котором презумпция невиновности служит основополагающим принципом, близок к процессу административного производства в широком смысле, разновидностью которого является процедура привлечения к налоговой ответственности, такое перенесение представляется вполне оправданным и корректным.

Как отмечает Д.М. Щекин, презумпция невиновности вызвaнa необходимостью создaть человеку гaрaнтии от необоснованного привлечения к ответственности со стороны госудaрствa и вырaжaет прaвовую aксиому «человек — высшaя ценность»[[43]](#footnote-43). Тaким обрaзом, суть презумпции невиновности — понудить компетентные госудaрственные оргaны к aктивным и зaконным способaм собирaния докaзaтельств вины обвиняемого и к нaдлежaщему ее доказыванию в открытом, гласном и состязательном судебном процессе. Опровержение этой презумпции возможно только судебной процедурой. Последствия такого опровержения, закрепленного в судебном акте, вступившем в законную силу, — применение строго определенных мер ответственности за совершение деяний, прямо запрещенных законом.

Но что же с процессуальными аспектами презумпции добросовестности? Необходимо признать, что процессуальный аспект практически полностью выхолощен и фактически нереализуем. Единственное, в чем он так или иначе проявляется, это в применении повышенного стандарта доказывания, однако стандарт доказывания «вне всяких сомнений» так или иначе реализуется в налоговых правоотношениях в связи с закреплением в последних презумпции невиновности налогоплательщика.

Отдельно необходимо подчеркнуть, что помимо процессуальных аспектов суд обращает наше внимание также и на материальные аспекты такого понятия как «добросовестность налогоплательщика». В частности, судом указывается, что «недобросовестность в действиях самого общества по выбору контрагентов в ходе проверок также не была не установлена».

Исходя из данного тезиса, в судебном решении нам уже становится предельно очевидно, что категория «добросовестности налогоплательщика» абсолютно вольно употребляется и используется как самими налогоплательщиками и налоговыми органами при оспаривании решений (по итогам налоговых проверки или же судебных решений).

В уточнении очевидно, что судом «добросовестность налогоплательщика» не воспринимается как презумпция в ее истинном понимании (как суррогат доказательства или же как механизм распределения бремени доказывания).

В данном случае мы видим раскрытие материально-правового содержания добросовестности налогоплательщика, которое представляет собой некий правовой принцип.

Необходимо отметить, что указанная конструкция не нова ни для отечественного правопорядка ни для налоговых правоотношений. Так, многогранная категория «презумпции невиновности» рассматривается специалистами именно как принцип презумпции невиновности[[44]](#footnote-44).

Но что есть указанный принцип? Самостоятельный институт или лишь один из аспектов принципа презумпции невиновности, и в собственном смысле принцип презумпции добросовестности не существует впринципе.

Отметим, что принципы права - это основные, исходные начала, положения, идеи, выражающие сущность права как специфического социального регулятора. Они воплощают закономерности права, его природу и социальное назначение, представляют собой наиболее общие правила поведения, которые либо прямо сформулированы в законе, либо выводятся из его смысла[[45]](#footnote-45). Принципы - это своего рода отправные пункты, показывающие вектор правового регулирования. Они являются более фундаментальными и обобщенными правилами поведения, нежели юридические нормы; обладают значительной устойчивостью и стабильностью, фиксируясь преимущественно в Конституциях либо важнейших законах.

Принципы выступают в качестве своеобразной несущей конструкции, на основе которой создаются и реализуются не только нормы, институты или отрасли, но и вся система права. Они служат своеобразными ориентирами для правотворческой (оказывают огромное влияние на весь процесс подготовки и издания нормативных актов), правоприменительной и правоохранительной деятельности.

От степени их соблюдения в прямой зависимости находится уровень слаженности, стабильности и эффективности правовой системы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

 Настоящая работа была посвящена анализу процессуальных аспектов реализации презумпции добросовестности налогоплательщика через призму судебно-арбитражной практики по ст. 54.1 НК РФ.

 Работа состояла из двух частей: теоретической и аналитической. В теоретической части были исследованы процессуальные аспекты презумпции добросовестности налогоплательщика, существующие в научной литературе. Также в рамках теоретической части настоящей работы были поставлены гипотезы о процессуальных аспектах реализации презумпции добросовестности налогоплательщика.

 В аналитической части были исследованы процессуальные аспекты реализации презумпции добросовестности налогоплательщика в существующей судебно-арбитражной практике по 54.1 НК РФ. Этому предшествовал мониторинг массива судебной практики по ст. 54.1 НК РФ.

 По итогам анализа был сделан вывод об отсутствии обозначенных в теоретической главе процессуальных аспектах реализации презумпции добросовестности налогоплательщика и наличии в указанной категории лишь материально-правового содержания, обозначены риски подобного подхода.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. "Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации" от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 29.12.2022, с изм. от 10.01.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023).
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020).
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".
4. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2017. – 796 с.
5. Существует ли презумпция добросовестности налогоплательщика? (Шварц М.З.) ("Арбитражные споры", 2020, N 2).
6. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. — М.: Юстицинформ, 2009.
7. Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: Монография. — М.: Норма. 2015.
8. Шайхутдинов, Е. М. (канд. юрид. наук). Категория добросовестности налогоплательщика в правовых позициях Конституционного Суда РФ и практике арбитражных судов / Е. М. Шайхутдинов. - Текст : непосредственный // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года : по материалам XIV Международной научно-практической конференции 21-22 апреля 2017 г., Москва. - Москва, 2018.
9. Васильева, Евгения Григорьевна. От конституционного принципа презумпции невиновности к презумпции добросовестности налогоплательщика и судебной доктрине "налоговой выгоды" : юридические статьи / Е. Г. Васильева ; IV Международная научно-практическая конференция молодых ученых "Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве" ((2014 Апр. 17 - 19 : ; Москва, Россия)), Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве (IV Международная научно-практическая конференция молодых ученых) ((2014 Апр. 17 - 19 : ; Москва, Россия)). - Текст : непосредственный // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве : материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых. - М., 2015.
10. Разгулин, С. В. (государственный советник налоговой службы Российской Федерации 1 ранга.). О презумпции добросовестности налогоплательщика в отношениях, связанных с исполнением обязанности по уплате налога : юридические статьи / С. В. Разгулин. - Текст : непосредственный // Налоговый вестник. - 2004. - № 8.
11. Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящемся в налогоплательщиках // Закон. 2018.
12. Гурвич М.А. Доказательственные презумпции в советском гражданском процессе // Советская юстиция. 1968 № 12.
13. Клейнман А. Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. М.; Л., 1950.
14. Яблочков Т. М. Материально и процессуально-правовые основы учения о распределении бремени доказывания //Вестник гражданского права, 1917.
15. Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск, 1969.
16. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. - № 11.
17. Строгович М.С. Учение о материальной истине в уголовном процессе. — М.; Л., 1947.
18. Петрухин И.Л. Презумпция невиновности — конституционный принцип советского уголовного процесса // Советское. государство и право. — 1978. — № 12.
19. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. — Горький, 1974. — С. 86—121.
20. Зуев Ю.Г. Уголовно-правовые презумпции: понятие, признаки и виды // Проблемы юридической техники: Сборник статей / Под ред. В.М. Баранова. — Н. Новгород, 2000.
21. Римское право : учебник для академического бакалавриата / И. Б. Новицкий. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2015. — 298 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.
22. Дигесты Юстиниана. Перевод с латинского. Т. 3: Кн. 12-19 / Редкол.: Копылов А.В., Кулагина Е.В., Савельев В.А. (Науч. ред.), Суханов Е.А. (Науч. ред.); Науч. ред. пер.: Рудоквас А.Д.; Отв. ред. пер.: Кофанов Л.Л. (Науч. ред.) - М.: Статут, 2003.
23. Иеринг Р. Юридическая техника / сост. А. В. Поляков. М., 2008. С. 44.
24. Спасович В. Д. Обзор решений гражданского кассационного департамента Правительствующего сената по вопросам гражданского и торгового права за вторую половину 1871 г. и первую половину 1872 г. // Журнал гражданского и уголовного права. 1873. Кн. 2. С. 177.
25. Муромцев С.А. О консерватизме римской юриспруденции. Опыт по истории римского права. М., 1875.
26. Энциклопедия государства и права / П. Стучка [и др.]; под ред. П. Стучки. М., 1927. Т. 3.
27. Голунский С.А. О вероятности и достоверности в суде // Проблемы уголовной политики. М., 1937. Кн. 4.
28. "Теория государства и права: учебник" (Н.И. Матузов, А.В. Малько) (Юристъ, 2004).
29. Определение Верховного суда РФ № 308-ЭС20-18927 от 11 марта 2021 года (URL: http://vsrf.ru/stor\_pdf\_ec.php?id=1976498. Дата доступа: 18.04.2023).
30. "Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2021)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.06.2021).
31. Определение Конституционного Суда Российской Федерации «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 25 июля 2001 года № 138-О // СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.
32. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".
33. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91523/2022 по делу № А40-89097/22 от 06.02.2023.
34. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91521/2022 по № А40-159326/22 от 09.02.2023.
35. Решение арбитражного суда Краснодарского края по делу А32-49001/2022 от 07.02.2023.
36. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 N 168-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации" (доступ: 24.04.2023).
37. Интернет-интервью с В.Д. Зорькиным, Председателем Конституционного Суда РФ: "15-летие Конституционного Cуда Российской Федерации"(URL: https://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002933) Дата доступа: 24.04.2023.
38. Категория "недобросовестность" в налоговом праве" (Савсерис С.В.) ("Статут", 2007).
39. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика / Сасов К.А. - Налоговед, 2005, N 12.
1. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // Закон. - № 11. – С. 44 – 57. [↑](#footnote-ref-1)
2. Строгович М.С. Учение о материальной истине в уголовном процессе. — М.; Л., 1947. — С. 202. [↑](#footnote-ref-2)
3. Петрухин И.Л. Презумпция невиновности — конституционный принцип советского уголовного процесса // Советское. государство и право. — 1978. — № 12. — С. 18—26. [↑](#footnote-ref-3)
4. Презумпция добропорядочности в самом широком смысле предполагает два аспекта: в рамках гражданского права она рассматривается как презумпция добросовестности участников правоотношений, уголовного процесса — как презумпция невиновности обвиняемого. [↑](#footnote-ref-4)
5. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. — Горький, 1974. — С. 86—121. [↑](#footnote-ref-5)
6. Зуев Ю.Г. Уголовно-правовые презумпции: понятие, признаки и виды // Проблемы юридической техники: Сборник статей / Под ред. В.М. Баранова. — Н. Новгород, 2000. — С. 337. [↑](#footnote-ref-6)
7. Римское право : учебник для академического бакалавриата / И. Б. Но вицкий. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2015. — 298 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс. [↑](#footnote-ref-7)
8. Дигесты Юстиниана. Перевод с латинского. Т. 3: Кн. 12-19 / Редкол.: Копылов А.В., Кулагина Е.В., Савельев В.А. (Науч. ред.), Суханов Е.А. (Науч. ред.); Науч. ред. пер.: Рудоквас А.Д.; Отв. ред. пер.: Кофанов Л.Л. (Науч. ред.) - М.: Статут, 2003. - 780 c. [↑](#footnote-ref-8)
9. Там же. [↑](#footnote-ref-9)
10. Там же с. 50. [↑](#footnote-ref-10)
11. Иеринг Р. Юридическая техника / сост. А. В. Поляков. М., 2008. С. 44. [↑](#footnote-ref-11)
12. Там же. [↑](#footnote-ref-12)
13. Спасович В. Д. Обзор решений гражданского кассационного департамента Правительствующего сената по вопросам гражданского и торгового права за вторую половину 1871 г. и первую половину 1872 г. // Журнал гражданского и уголовного права. 1873. Кн. 2. С. 177. [↑](#footnote-ref-13)
14. Муромцев С.А. О консерватизме римской юриспруденции. Опыт по истории римского права. М., 1875. С. 100–101. [↑](#footnote-ref-14)
15. Энциклопедия государства и права / П. Стучка [и др.]; под ред. П. Стучки. М., 1927. Т. 3. С. 469. [↑](#footnote-ref-15)
16. Голунский С.А. О вероятности и достоверности в суде // Проблемы уголовной политики. М., 1937. Кн. 4. С. 59. [↑](#footnote-ref-16)
17. "Теория государства и права: учебник" (Н.И. Матузов, А.В. Малько) (Юристъ, 2004). [↑](#footnote-ref-17)
18. П. 1 ст. 65 АПК РФ: Каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо. [↑](#footnote-ref-18)
19. П. 1 ст. 56 ГПК РФ: Каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основания своих требований и возражений, если иное не предусмотрено федеральным законом. [↑](#footnote-ref-19)
20. Определение Верховного суда РФ № 308-ЭС20-18927 от 11 марта 2021 года (URL: <http://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1976498>. Дата доступа: 18,04,2023) [↑](#footnote-ref-20)
21. "Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2021)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.06.2021); [↑](#footnote-ref-21)
22. При принятии решения арбитражный суд оценивает доказательства и доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений; определяет, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены и какие обстоятельства не установлены, какие законы и иные нормативные правовые акты следует применить по данному делу; устанавливает права и обязанности лиц, участвующих в деле; решает, подлежит ли иск удовлетворению. [↑](#footnote-ref-22)
23. Осознавая понимая важность и значение правовых презумпций в уголовном процессе, ведем речь только о гражданском/арбитражном процессах. [↑](#footnote-ref-23)
24. Разумеется, объективная истина в представленной ситуации. [↑](#footnote-ref-24)
25. Определение Конституционного Суда Российской Федерации «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 25 июля 2001 года № 138-О // СЗ РФ. –

2001. – № 32. – Ст. 3410. [↑](#footnote-ref-25)
26. Забегая вперед, отметим, что, исходя из проведенного исследования судебно-арбитражной практики арбитражных судов за период 2022-2023 года, суды повально ссылаются на данное положение Определения КС РФ при разрешении споров налогоплательщиков с налоговыми органами (прим. автора). [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91523/2022 по делу № А40-89097/22 от 06.02.2023.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № № 09АП-91521/2022 по № А40-159326/22 от 09.02.2023.

Решение арбитражного суда Краснодарского края по делу А32-49001/2022 от 07.02.2023. [↑](#footnote-ref-28)
29. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 N 168-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации" (доступ: 24.04.2023) [↑](#footnote-ref-29)
30. Интернет-интервью с В.Д. Зорькиным, Председателем Конституционного Суда РФ: "15-летие Конституционного Cуда Российской Федерации"(URL: <https://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002933>) Дата доступа: 24.04.2023. [↑](#footnote-ref-30)
31. «Отсутствие у налогоплательщика обязанности обеспечить - в целях принятия к вычету начисленных сумм налога - реальными встречными платежами векселя, которые передаются в счет оплаты приобретенных у поставщиков товаров (работ, услуг), означало бы отсутствие оснований для самого вычета начисленных сумм налога, и, кроме того, позволяло бы *недобросовестным налогоплательщикам* с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создавать схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что приводило бы к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков.» [↑](#footnote-ref-31)
32. Вспомнить, хотя бы, известное каждому эпохальное дело «ЮКОСа» [↑](#footnote-ref-32)
33. Собственно, и презумпция невиновности налогоплательщика также выполняет те же функции. [↑](#footnote-ref-33)
34. Однако следует заметить, что в настоящее время соответствующая норма АПК РФ (п. 1 ст. 65) о том, что налоговый орган доказывает обстоятельства, послужившие основанием для принятия оспариваемого акта, фактически не действует. Если налогоплательщик не будет занимать активную позицию в судебном процессе и не опровергнет доводы налогового органа, в том числе путем представления доказательств, вероятнее всего судебное решение будет вынесено в пользу налоговых органов. [↑](#footnote-ref-34)
35. Самым пристальным образом данный вопрос предлагается рассмотреть в рамках гл. 2 настоящей работы. [↑](#footnote-ref-35)
36. "Категория "недобросовестность" в налоговом праве" (Савсерис С.В.) ("Статут", 2007). [↑](#footnote-ref-36)
37. На момент написания настоящей работы дело находится на рассмотрении в суде кассационной инстанции, однако для целей настоящей работы нам интересен не столько конечный результат дела (признание/непризнание недействительным решения налогового органа), сколько тот инструментарий и правовые позиции, связанные с презумпцией добросовестности налогоплательщика, которыми суды в настоящий момент оперируют и, собственно, их процессуальная оценка [↑](#footnote-ref-37)
38. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Альпина Паблишер, 2017. – 93 с. [↑](#footnote-ref-38)
39. Достаточно интересное основание для отмены решения налогового органа, усмотренное судом в настоящем деле. [↑](#footnote-ref-39)
40. Автор осознает, что письма ФНС и разъяснения Министерства финансов не числятся среди источников налогового права, однако игнорировать их важную роль в регулировании или направлении развития налоговых правоотношений решительно не представляется возможным. [↑](#footnote-ref-40)
41. Обращаю особое внимание, что анализируемое Постановление является судебным решением того же апелляционного суда, что в анализируемое постановление в 1 параграфе главы 2 настоящей работы. [↑](#footnote-ref-41)
42. Вестник Конституционного Суда РФ, 1996, № 5. [↑](#footnote-ref-42)
43. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. — М.: МЗ Пресс, 2002. — С. 24. [↑](#footnote-ref-43)
44. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Альпина Паблишер, 2017. – 538 с. [↑](#footnote-ref-44)
45. "Теория государства и права: учебник" (Н.И. Матузов, А.В. Малько) (Юристъ, 2004). [↑](#footnote-ref-45)