

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73

А. В. Демин

ПРЕЗУМПТИВНЫЕ МЕТОДЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Рассматривается использование фактических презумпций в механизме налогового правового регулирования, в частности, при формировании таких институтов налогового права, как авансовые платежи, расчетный метод определения налоговой базы, нормы вы расходов при подоходном налогообложении, специальные налоговые режимы.

Ключевые слова: налоговое право, налог, презумпция, презумптивный метод, специальный налоговый режим.

Презумптивные методы, основанные на предположениях, используются в юридической науке, нормотворчестве и правоприменительной практике на протяжении тысячелетий. Они активно применялись древнеримскими юристами для преодоления *излишнего консерватизма* и формализма римского права, а некоторые авторы обнаруживают присутствие этих технико-юридических средств еще раньше – уже в правовых памятниках Древнего Востока. В частности, С.В. Гусева делает смелый вывод о том, что «презумпции, действующие в праве, возникают раньше самой правовой системы, правовая система строится на системе действующих в общественном сознании презумпций» [1. С. 218].

Презумпция в налоговом праве представляет собой прямо или косвенно закрепленное в нормах налогового права вероятностное признание наличия или отсутствия презюмируемого объекта (факта, события, правоотношения) при установленном наличии связанного с ним фактооснования. К признакам правовой презумпции относятся *индуктивный метод формирования* (презумптивные суждения выступают результатом

обобщения множества частных случаев и потому подтверждаемые эмпирически), *вероятностный характер*, *фактическая опровержимость*, т. е. признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (контрпрезумпция), а также *официальная легализация* в источниках налогового права.

Правовая презумпция – не просто предположение, но предположение, *возведенное в закон*, и в силу этого получившее статус нормативно общеобязательного положения, прямо или косвенно выраженного в нормах налогового права. Поэтому большинством исследователей презумпция рассматривается в качестве особого *нормативного предписания*, содержащего общеобязательное суждение о презюмируемом факте при установленном наличии основания презумпции. Налоговые нормы, содержание которых сформировано на основе презумпции, именуются нормами-презумпциями, презумптивными нормами, *presumptive rules*.

Использование правовых презумпций предопределяется целями и задачами правового регулирования. По общему правилу к ним прибегают в *нестандартных ситуациях*, когда применение иных средств невозможно или неэффективно. Логика законодателя ясна и понятна: возможно, в отдельном случае предположение и не подтвердится, но каждый раз *заново устанавливать истину* будет стоить обществу колоссальных затрат и потому нецелесообразно, а подчас невозможно. С этим согласны большинство исследователей, хотя разброс мнений по поводу роли, места и значения презумпций в правовом регулировании достаточно велик: от крайне негативного до умеренно лояльного. «Законодатель использует норму-презумпцию, если только у него нет объективной возможности закрепить по какому-то вопросу норму-утверждение» [2. С. 243]. В целом применение презумпций позволяет преодолевать состояние *неопределенности* в налоговых правоотношениях, упрощает и ускоряет налоговый процесс, снижает издержки налогового администрирования, способствует реализации принципа процессуальной экономии и стимулирует субъектов к активному участию в доказывании юридически значимых фактов.

Способы формализации правовых презумпций в источниках налогового права могут быть различными. Общеизвестно, что они могут закрепляться в нормах права либо прямо, либо косвенно. Образцом *прямого закрепления* выступает содержащаяся в п. 1 ст. 40 НК РФ презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен, согласно которой «для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не

доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен». Словами-индикаторами, указывающими на использование презумптивного метода в праве, могут выступать глаголы «предполагается», «считается», «признается», «подразумевается».

Косвенная презумпция прямо не формулируется налоговыми нормами и конструируется путем анализа и толкования последних. К примеру, из содержания п. 1 ст. 220 НК РФ «Имущественные налоговые вычеты» вытекает следующая презумпция: если налогоплательщик не может документально подтвердить срок нахождения у него в собственности отчуждаемого имущества, предполагается, что имущество находится в его собственности менее трех лет. Реализация данной презумпции влечет важные правовые последствия, а именно: налогоплательщик, не подтвердивший, что имущество находилось в его собственности три года и более, может рассчитывать только на имущественный налоговый вычет, но не на полное освобождение дохода, полученного при продаже такого имущества, от налогообложения.

В некоторых исследованиях юридические презумпции рассматриваются исключительно как *нормы-презумпции*, при этом процесс правоприменения либо вовсе игнорируется, либо анализируется в части так называемых фактических презумпций, не имеющих собственно юридического значения. При этом упускаются из виду косвенные презумпции, содержание которых выявляется именно на стадии реализации налогового права. В случаях косвенного закрепления презумптивное суждение выводится судами или иными правоприменительными органами логическим путем в процессе толкования норм налогового права. Многие базовые налогово-правовые презумпции – например, презумпция невиновности или презумпция добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики – были впервые сформулированы именно судами. Причем если первая из них позднее воспроизведена законодателем в ст. 108 НК РФ, то вторая до сих пор не легализована в действующем законодательстве, оставаясь элементом «судебно-правотворчества».

Заметим, что содержание презумптивных методов только легальными презумпциями, прямо или косвенно закрепленных в нормах налогового права, не исчерпывается. Норма-презумпция – лишь частный случай обращения к методу презюмирования в налоговом праве. Различного рода *общие предположения*, основанные на вероятности, активно используются законодателем при формировании налогово-правовых конструкций, а участниками налоговых правоотношений – для

защиты своих прав и законных интересов в налоговых спорах.

Случаи, когда некоторое предположение выступает в качестве мотивирующего фактора и логической основы для принятия той или иной налоговой нормы, довольно распространены. К примеру, норма о налоговой деликтоспособности физического лица выводится из обоснованного предположения о том, что малолетний ребенок не способен в полной мере осознавать свои действия и нести за них ответственность; в основе конструкции реальных налогов лежит презумпция, согласно которой собственность (имущество) приносит доход, т. е. факт владения лицом определенным имуществом (объектом налогообложения) дает законодателю право приписывать такому лицу получение некоторого дохода (источника уплаты реального налога) [3. С. 68]; концепция минимального налога, взимаемого в рамках упрощенной системы налогообложения (п. 6 ст. 346.18 НК РФ), базируется на предположении, что доходы налогоплательщика, перешедшего на специальный налоговый режим, не могут быть ниже установленного законом уровня; в основе установленных размеров налоговых ставок можно усмотреть предположение о том, что именно такой объем налоговых изъятий способствует сохранению баланса между публичными и частными интересами в налоговых правоотношениях, и т.п.

Таким образом, презумптивные методы в *широком смысле* слова активно применяются в налоговом праве. Их можно обнаружить в основе не только отдельных налоговых норм, но и крупных юридических конструкций, а то и целых институтов налогового права. В частности, для определения налоговой базы законодатель может взять за основу *реальные сведения*, содержащиеся в налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика, а может обратиться к разного рода *косвенным приемам и способам*, основанным либо на некоторых предположениях, либо на прямом вменении. Для обозначения таких налоговых режимов в западной науке используется термин «presumptive taxation», переводимый на русский язык как «вмененное» или «условно-расчетное налогообложение» [4. С. 26]. Полагаем, термин «презумптивное налогообложение» более адекватно отражает сущность подобных налоговых режимов.

Как указывает В. Туронь, presumptive taxation предполагает использование косвенных методов установления налоговых обязательств, которые отличаются от обычных правил, основанных на финансовой (налоговой, бухгалтерской) отчетности налогоплательщика [5. Р. 404]. «Термин «презумптивное налогообложение», – пишут Е. Ахмад и Н. Стерн, – охватывает целый ряд процедур, в

соответствии с которыми налоговая база не измеряется, но вытекает из некоторых простых показателей, которые вычислить легче, чем саму базу» [6. Р. 276]. Сегодня подобные методы активно используются во всем мире. Даже в США, где презумптивные налоги не получили широкого распространения, в последние годы разворачивается дискуссия о возможности внедрения отдельных презумптивных режимов в американскую налоговую систему [7. Р. 101–149].

Причины использования презумптивных методов налогообложения различны и определяются конкретными задачами налогово-правового регулирования. К ним можно отнести: упрощение системы налогового учета и порядка исчисления отдельных налогов; актуальность борьбы с налоговыми правонарушениями и различного рода налоговыми схемами, направленными на извлечение необоснованной налоговой выгоды (особенно в сферах малого бизнеса, активно использующего в расчетах наличные денежные средства); сокращение бюджетных расходов на налоговое администрирование; более справедливое распределение налогового бремени в тех сферах бизнеса, где масштабные уклонения от уплаты налогов создают неприемлемые диспропорции (так называемое горизонтальное неравенство) в налоговоспособности законопослушных налогоплательщиков и нарушителей налоговых норм. Главный недостаток презумптивного налогообложения состоит в том, что мы намеренно жертвуем точностью (достоверностью) измерения налоговых обязательств, определяя их с той или иной степенью вероятности. К слову сказать, любое индивидуальное правоотношение – всегда лишь *относительное приближение* к нормативной модели. «Все налоги презумптивны, до некоторой степени», – иронично замечают наши западные коллеги, подразумевая, что идеально точно воспроизвести (реконструировать) и рассчитать налоговую базу, спрограммированную законодателем в налоговых нормах, на практике удается сравнительно нечасто [8. Р. 25].

Таким образом, методы налогообложения можно разделить на реальные и презумптивные. При использовании последних за основу берутся не фактические, но лишь предполагаемые (т. е. презюмируемые) налоговые обязательства, размер которых определяется с учетом *обоснованных предположений* о том, что нормальные (обычные) показатели финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (как правило, доходы и расходы) должны совпадать с суммой, определенной косвенным (условным, расчетным) образом.

Подобные приемы широко известны и российскому налоговому праву. К примеру, согласно подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе

определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, *расчетным путем* на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа его допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. В основе расчетного метода определения сумм налога лежит *фактическая презумпция* о том, что «у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же» [9. С. 148]. Таким образом, расчетный метод исчисления налогов основывается на предположении о том, что у аналогичных налогоплательщиков и налоговые базы аналогичны.

Характерно, что налогоплательщики неоднократно пытались оспорить конституционность расчетного метода определения налоговых обязательств, ссылаясь на то, что он является лишь приблизительным, а значит *недостоверным*. Рассмотрев подобную аргументацию, Конституционный Суд указал, что условные методы расчета налоговой базы применяются, только когда есть основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу; наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени; допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика, поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов, при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков [10].

Наглядной иллюстрацией презумптивной природы расчетного метода выступает следующий пример. Как установил Президиум ВАС РФ, пере-

смаатривая дело в порядке надзора, у ООО отсутствовал учет бланков строгой отчетности, раздельный учет билетов разной стоимости, а также были установлены неправомерные факты уничтожения бланков строгой отчетности (неиспользованных билетов). Исходя из информации, содержащейся в билетно-учетных листах, количества проданных билетов по льготной цене, первичных документов (счета-фактуры, накладные, приходные ордера), инспекция с учетом данных об аналогичных налогоплательщиках, в том числе о количестве перевозимых пассажиров на аналогичных маршрутах, произвела расчет полученного обществом дохода. Нижестоящие суды признали этот расчет не отвечающим критерию достоверности, поскольку инспекция не определила точного количества перевезенных пассажиров за смену, наполняемости автобусов, не установила, какое количество автобусов работало на маршруте и сколько рейсов было совершено, а также в течение какого времени использовалась катушка выданных контрольных билетов, если в конце смены она не сдавалась водителями. Признавая оспариваемое решение инспекции недействительным, суды сделали вывод о том, что доначисление налогов в ходе налоговой проверки не может быть основано на усредненных данных и должно отвечать критерию достоверности. Как видим, позиция судов основывалась только на том, что инспекция исчислила налоги *приблизительно*, а не достоверно. Однако Президиум ВАС указал, что при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Поэтому вывод судов о том, что исчисление налогов в ходе налоговой проверки не терпит приближенности и не может быть основано на усредненных данных, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога. При определении расчетным методом налоговых обязательств общества инспекция использовала как данные самого общества, так и данные об аналогичных налогоплательщиках. Общество не опровергло доводы инспекции, а контррасчет своих налоговых обязательств ни в ходе проведения проверки, ни в суды не представило. Поскольку общество не обеспечило сохранности документов бухгалтерского учета и не опровергло правильности расчета суммы налогов, произведенного инспекцией, основания считать необоснованным размер его налоговой обязанности, определенный инспекцией в порядке, установленном подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, отсутствуют [11].

Презумптивный метод активно используется в налогово-правовой конструкции авансовых платежей. В частности, авансовые платежи организаций по имущественным налогам рассчитываются исходя из реальных показателей. Другое дело – авансовые платежи по налогам, объектом которых выступают доход или прибыль. Так, индивидуальные предприниматели (нотариусы, адвокаты) обязаны уплачивать авансовые платежи по НДФЛ, расчет которых осуществляют налоговые органы. К моменту расчета авансового платежа размер дохода еще не известен, и поэтому точно рассчитать налоговую базу в принципе *невозможно*. Данная проблема преодолена законодателем следующим образом: согласно п. 8 ст. 227 НК РФ исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы *предполагаемого дохода*, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода *за предыдущий налоговый период*. Как видим, в основе расчета авансовых платежей для действующих налогоплательщиков лежит предположение о том, что «полученный в текущем периоде доход будет таким же, как и в предыдущем».

Для вновь же зарегистрированных предпринимателей какие-либо *объективные критерии* определения будущих доходов (например, доходы прошлых лет, внешние признаки предпринимательской деятельности и т.п.) вообще отсутствуют, и вывод о предполагаемых доходах основывается лишь на субъективном усмотрении налогоплательщика. Очевидно, что предполагаемый и потому *не существующий доход* представляет собой не что иное, как *юридическую фикцию*, но он позволяет рассчитать налоговую базу в ситуации объективной неопределенности, когда объект налогообложения еще реально не существует, и исчислить налоговую базу реальными методами не представляется возможным.

Правовой режим единого налога на вмененный доход (гл. 26.3 НК РФ) базируется на целой совокупности *общих предположений*, а именно: предпринимательская деятельность сопровождается получением доходов; в определенных экономических условиях будет получен определенный доход и поэтому внешние признаки той или иной сферы малого бизнеса достоверно свидетельствуют о размере дохода. Причины введения «вмененки» хорошо известны – это поддержка малого бизнеса путем снижения налоговой нагрузки и упрощения налогового администрирования, но, главным образом, преодоление негативных тенденций (с точки зрения собираемости налоговых платежей) в тех сегментах экономики, где наличный денежный оборот создает массовые возмож-

ности для неуплаты налогов. Кроме того, в рамках этого режима не применяются расходные вычеты, что позволяет избежать весьма распространенного способа уклонения от уплаты налога путем завышения расходов.

Презумптивный характер присущ также патентной форме, применяемой в рамках упрощенной системы налогообложения. Ведь согласно п. 6 ст. 346.25.1 и п. 1 ст. 346.20 НК РФ годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке в размере 6% процентная доля установленного по каждому виду предусмотренной в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ предпринимательской деятельности, потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Итак, для расчета стоимости патента берется *потенциально возможный* к получению годовой доход, установленный законом субъекта РФ для определенного вида деятельности. Таким образом, патент представляет собой разновидность вмененного налогообложения.

Презумптивные методы могут применяться не только для определения налоговой базы (доходы, прибыль), но и в отношении *расходов* налогоплательщика. К примеру, согласно ст. 221 НК РФ, если индивидуальные предприниматели не в состоянии документально подтвердить свои расходы, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности. Как видим, законодатель признает наличие расходов налогоплательщика независимо от их реального осуществления, и для применения данного налогового вычета предприниматель должен лишь подтвердить факт получения им дохода и его размер. Суды исходят из того, что налогоплательщик не обязан представлять какие-либо доказательства несения расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, для получения профессионального налогового вычета в размере 20 % от полученного дохода; в связи с этим при подаче заявления налогоплательщик обязан доказать лишь факты осуществления деятельности в качестве индивидуального предпринимателя и получения дохода от этой деятельности; обязанность представления доказательств понесенных расходов в целях получения профессионального налогового вычета в размере 20 % от полученного дохода, законом не установлена. В данном случае обосновать свои расходы документально налогоплательщик не может, но в то же время законодатель понимает, что доходы от предпринимательства без расходов объективно невозможны, и отказать налогоплательщику в налоговом вычете было бы несправедливо.

Для преодоления возникшей неопределенно-

сти законодатель берет за основу *предположение* о том, что предпринимательская деятельность всегда сопровождается расходами, направленными на получение доходов, и размер этих расходов составляет в среднем 20 % от полученных доходов. На наш взгляд, в этой налоговой норме налицо одновременное сочетание и неопровержимой презумпции, и фикции. Здесь присутствуют два взаимосвязанных предположения: во-первых, всякая предпринимательская деятельность априори сопровождается расходами; во-вторых, если у предпринимателя есть расходы, то их размер составляет 20 % от общей суммы его доходов. Первое предположение имеет высокую степень вероятности и является фактической презумпцией, второе – фикцией: действительно, шансы того, что расходы предпринимателя составят точно 20% от общей суммы его доходов, составляют, образно говоря, «один к миллиону». Основанием предположения-презумпции выступает сам факт предпринимательской деятельности, основанием предположения-фикции – осуществление расходов.

Еще более очевиден *условный* (т. е. презумптивный) характер нормативов расходов по профессиональным налоговым вычетам для лиц творческих профессий (п. 3 ст. 221 НК РФ). Если в части индивидуальных предпринимателей размер норматива еще может опираться на некие «усредненные расходы», то применительно к писателям, композиторам, художникам и прочим лицам, получающим авторские вознаграждения, дифференциация предполагаемых расходов в пределах от 20 % до 40 % обусловлена не опорой на статистически объективные показатели, а исключительно *дискретным усмотрением* законодателя.

Итак, сущность налогово-правовой презумпции состоит в устойчивой взаимосвязи между фактами, когда из существования исходного факта-основания выводится наличие или отсутствие факта презюмируемого. Говоря о презумпциях с позиций налогового права, следует различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как *нормативном положении*, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и понятие презумпции в широком значении – как *юридико-техническом методе*, основанном на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности.

Методы налогообложения, связанные с определением налоговых обязательств, могут быть подразделены на реальные, базирующиеся на данных бухгалтерского и налогового учета, и презумптивные, основанные на предположениях либо прямом вменении. Презумптивные методы налогообложения широко применяются российским законо-

дателем, упрощая налоговый учет, восполняя недостающие факты в системе налогово-правового регулирования, снижая издержки налогового администрирования, помогая снять состояние неопределенности в налоговых правоотношениях и разрешая проблемы налогового правопорядка там, где применить другие юридические средства затруднительно или нецелесообразно. Выбор того или иного метода обуславливается исходными условиями и целями налогово-правового регулирования.

Литература

1. Гусева С. В. Философское осмысление категории «презумпция» в структуре юриспруденции как гуманитарного научного знания // Вестник ПАГС. – 2009.
2. Кузнецова О. А. Специализированные нормы российского гражданского права: теоретические проблемы: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Екатеринбург, 2007.
3. Бабін І. І. Презумпції у правовій конструкції прямих податків // Науковий вісник Чернівецького університету. Вип. 402: Правознавство. 2007.
4. Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 6.
5. Thuronyi V. Presumptive Taxation // Tax Law Design and Drafting. Vol. 1; Washington: International Monetary Fund, 1996–1998.
6. Ahmad E., Stern N. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.
7. Logue K. D., Vettori G. G. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation // Columbia Journal of Tax Law. – 2011. – Vol. 2, № 1.
8. Slemrod J., Yitzhaki S. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax // International Tax and Public Finance. – 1994. – Vol. 1, № 1.
9. Нагорная Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М. – 2006.
10. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. – 2005. – № 6.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 10.