

Е.В. Шеховцева

К ВОПРОСУ О ДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Екатерина Валерьевна Шеховцева – доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин, Санкт-Петербургская академия Следственного комитета Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент, г. Санкт-Петербург; e-mail: oleg_katya@mail.ru.

В статье утверждается, что презумпция невиновности, характерная для норм уголовного законодательства, в сфере налоговых отношений трансформируется в принцип добросовестности налогоплательщиков, который многие авторы трактуют как презумпцию. Однако понятие «добросовестность налогоплательщика» и критерии отнесения налогоплательщика к этой категории, несмотря на отсутствие законодательного закрепления, нашли отражение в правоприменительной практике, прежде всего в судебной, в том числе Конституционного Суда Российской Федерации (РФ). Авторами рассмотрены главные этапы трансформации подходов к определению понятия «добросовестность налогоплательщиков» через анализ правоприменительной практики, в том числе через оценку действий налогоплательщиков на основе судебной практики.

Ключевые слова: закупка; налогоплательщик; налоги; сборы; налоговые обязательства; налоговое законодательство.

E. V. Shekhovtseva

ON GOOD FAITH OF TAXPAYERS

Ekaterina Shekhovtseva – Associate Professor, the Department of Civil Law Disciplines, St. Petersburg Academy of the Investigative Committee of the Russian Federation, Ph.D. in Law, Associate Professor, St. Petersburg; e-mail: oleg_katya@mail.ru.

Presumption of innocence, deemed to be specific to the criminal law norms, in the context of tax relationships transforms into the principle of «good faith of taxpayers», which has been interpreted by many authors as a presumption. However the very concept «good faith of a taxpayer» and the criterium of assigning a taxpayer to this category have been reflected in law enforcement practice despite the lack of legislative support including the Constitutional Court of the Russian Federation. The article focuses on major steps of transformation of approaches to determining good faith of taxpayers through analysis of law enforcement practices including the one through the assessment of taxpayers' performance on the basis of judicial practice.

Keywords: purchase; taxpayer; taxes; fees; tax obligations; tax law.

В настоящее время основные критерии добросовестности налогоплательщика размещены на официальном сайте Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России). Среди них выделим следующие [1]:

- совершенные сделки с контрагентами имеют логичную экономическую цель;
- реальность осуществления операций производится с учетом времени, места нахождения имущества, объема материальных ресурсов, экономически необходи-

мых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- результат любой сделки – получение прибыли;

- не осуществляет операции с компаниями, в отношении которых возбуждены уголовные, административные судопроизводства;

- нет транзитных платежей с организациями-участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

– присутствует осмотрительность (в том числе с использованием сети Интернет, СМИ и официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента), сформированная в виде досье на каждого контрагента;

– отсутствуют нарушения налогового законодательства в прошлом.

Если внимательно проанализировать приведенный на официальном сайте ФНС России перечень критериев, то можно увидеть закономерность расширительного толкования признаков недобросовестности, которые выявлены и нашли отражение в материалах Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ, а также Конституционного Суда РФ в более ранние периоды.

С 2020 г. бремя «доказывания» добросовестности контрагента – это фактически обязанность налогоплательщика, тогда как ранее судебная практика связывала определение добросовестности с контрольной функцией налоговых органов [2, с. 336]. Это подтверждено, в частности, определением Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «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 пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» (далее – Определение № 138-О).

С принятием Определения № 138-О, по сути, в налоговом праве понятие «добросовестность налогоплательщика» впервые получило официальное признание в российской правоприменительной практике. Следует признать, что Конституционный Суд РФ – это не единственный орган судебной защиты, который рассматривал вопросы добросовестности налогоплательщика. Так, в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12

октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» речь идет о том, что проявление недобросовестности есть получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Перефразируя позицию Высшего Арбитражного Суда РФ, можно утверждать, что «невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций» связана с отсутствием экономического обоснования получения налогоплательщиком налоговой выгоды, представляющей собой, в частности, уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы¹, применение более низкой налоговой ставки, а также право на вычет и возмещение налога из бюджета.

Сегодня реальность осуществления хозяйственных операций производится с учетом времени, места нахождения имущества, объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг. Дополним, что изначально в российском налоговом праве нормы, требовавшие от налогоплательщиков совершать только реальные сделки и операции, отсутствовали. Поэтому именно позиция судебных органов легла в основу правоприменительной практики, связанной со злоупотреблениями налогоплательщиков, в первую очередь со злоупотреблениями, связанными с предоставлением в налоговые органы фиктивных документов в подтверждение мнимых, совершенных лишь для вида операций и сделок. Особую тревогу с конца 90-х гг. до начала 20-х гг. XXI в. вызывали операции по зачету налога на добавленную стоимость (НДС) по внешнеэкономическим операциям. В настоящее время так называемая проблема зачета НДС не стоит настолько остро и все благодаря электронному документообороту.

Содержательно принцип добросовест-

¹ Автор разделяет понятия «налоговая льгота», то есть преимущество одной категории налогоплательщиков над другой, и «налоговый вычет», то есть права всех налогоплательщиков на умень-

шение налогооблагаемой базы по конкретному налогу, в случае соблюдения требований налогового законодательства РФ.

ности в налоговых правоотношениях раскрыт в ст. 3 Налогового кодекса (НК) РФ [3]. При этом наименование статьи НК РФ говорит не о презумпции, а только о принципе добросовестности налогоплательщиков. Значим тот факт, что принцип добросовестности, закрепленный в положениях п. 7 ст. 3, после вступления в силу ч. 1 НК РФ с 2016 г. больше не претерпевал изменений, а критерии отнесения налогоплательщика к данной категории продолжают трансформироваться.

Другим, не менее важным признаком недобросовестности налогоплательщика является «отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности, учет только тех операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды». Добровольное раскрытие налоговых данных свидетельствует о добросовестности налогоплательщика, а также поможет во взаимоотношениях с контрагентами, подтверждая реалистичность финансово-экономической деятельности [4, с. 100].

В дальнейшем данный признак недобросовестности потребует от налогоплательщика доказывания логичной экономической цели. Хотя уже п. 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 № 53 гласит о том, что налоговая выгода может быть признана необоснованной в случае учета операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, целями делового характера.

Так, сделку можно признать недействительной с применением последствий недействительной сделки, если избежание уплаты налогов было ее единственной целью. Естественно, что в этом случае отсутствует так называемая деловая цель. При определении последней не стоит забывать и о наличии мнимых и притворных сделок, которые налогоплательщики также рассматривают как механизм минимизации налоговых обязательств.

Несмотря на запрет, установленный НК РФ (п. 1 ст. 54) в аспекте уменьшения налоговой базы или суммы подлежащего

уплате налога, если оно является результатом искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, уменьшить налоговую базу (применив вычет) или сумму подлежащего уплате налога (применив налоговую льготу) по конкретным сделкам можно, но необходимо соблюсти ряд условий и, что важно, соблюсти их одновременно. Во-первых, целью совершения любой сделки является взаимное исполнение обязательств сторонами. Во-вторых, только уполномоченным лицом ввиду закона или доверенности должны быть подписаны первичные учетные документы. В-третьих, возможность получения этого же результата экономической деятельности должна быть сохранена у налогоплательщика при совершении иных не запрещенных законодательством сделок.

Очень интересным видится вопрос об определении уполномоченных лиц на подписание первичных учетных документов. В частности, если речь идет о временном возложении исполнения обязанностей руководителя (например, на время отпуска и/или больничного листа руководителя). Так, в бюджетной сфере распространена практика ссылки на распорядительный акт учредителя (приказ, постановление, распоряжение) и указания в преамбуле договора на то, что исполняющий обязанности действует на основании устава. При этом выписка из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) не содержит информацию об ином лице, имеющем право действовать без доверенности от имени юридического лица, кроме как о непосредственном руководителе.

В этой связи Минфин России указал [6], что при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам, мнимые и притворные сделки недействительны, независимо от признания судом их таковыми. Судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в резуль-

тате переквалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, должен обеспечить судебный контроль, прежде всего за законностью доначисления таких налогов. На основании постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 июля 2013 г. № 3372/13 становится понятным, что контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и путем обращения в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога, доначисленного таким решением.

Если опираться на судебную практику начала 2000-х гг., то ярким примером проявления недобросовестности стали выбор налогоплательщиком «проблемных» банков и уплата налогов через них. В практике получило широкое распространение наличие у налогоплательщиков нескольких расчетных счетов (что само по себе является законным), но уплата непосредственно налогов осуществлялась через «проблемный» банк [2, с. 338].

Анализируя приведенные на официальном сайте ФНС России критерии, наверное, больше всего вопросов у налогоплательщика вызывает определение границ «осмотрительности» и объем сформированного досье на каждого контрагента с учетом требований конфиденциальности в отдельных договорах/контрактах. Каждый налогоплательщик, проверив контрагента через ресурс «Прозрачный бизнес» [5], способен отнести себя к осмотрительным налогоплательщикам. Однако, по мнению налоговых органов, еще и необходимо «обосновать критерии выбора именно этого поставщика».

С обоснованием критериев выбора поставщика, подрядчика и исполнителя сталкиваются организации, закупочная деятельность которых регламентируется либо одним из двух, либо двумя федеральными законами: Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ) и Федеральным законом от 18

июля 2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее – Закон № 223-ФЗ). В свою очередь, не каждый налогоплательщик выступает государственным (муниципальным) заказчиком и в своей финансово-хозяйственной деятельности руководствуется приведенными законами.

Тем не менее, если налогоплательщик не удостоверился, что сделки с ним в налоговой отчетности отразил контрагент, или оказалось, что у контрагента формально отсутствовали ресурсы (сотрудники, техника и т.п.) для выполнения договора, то именно он не проявил должную осмотрительность. С данной проблемой, как ни странно, сталкиваются и налогоплательщики: государственный или муниципальные заказчики, которые руководствуются при закупках товаров, работ, услуг либо Законом № 44-ФЗ, либо Законом № 223-ФЗ. Исключение составляют бюджетные учреждения, которые вправе руководствоваться обоими упомянутыми выше законами при осуществлении закупок товаров, работ, услуг.

С точки зрения, например, Закона № 44-ФЗ важно участнику закупки (любому физическому или юридическому лицу с учетом ограничений, установленных ст. 31 Закона № 44-ФЗ) представить в составе заявки на участие в конкурентной закупке пакет требуемых заказчиком документов, актуальность которых определяют только на дату проведения конкурентной закупки. Например, если речь идет о конкурсе, как конкурентном способе закупки по Закону № 44-ФЗ и/или Закону № 223-ФЗ, то к требуемым документам относятся в том числе и такие, которые подтверждают у участника закупки наличие ресурсов на праве собственности или ином законном праве, тоже, соответственно, только на дату проведения конкурентной закупки.

В свою очередь, на момент заключения (исполнения) договора/контракта документы, представленные участником закупки, могут уже не иметь юридической силы, поскольку закончится, например, срок аренды оборудования. Следова-

но, даже государственный (муниципальный) заказчик, исполнивший безукоризненно требования законодательства о закупках, как налогоплательщик не защищен от обвинений в неосмотрительности.

Судебная практика держится на разумных пределах при проявлении коммерческой осмотрительности и пытается выстроить линию защиты налогоплательщика от обвинений отдельных налоговых органов в «недостаточном проявлении должной осмотрительности» как безусловном основании для отказа в налоговых вычетах и учете расходов по сделкам с контрагентами. Конечно, при оценке обоснованности налоговой выгоды необходимо проверить, преследовал ли налогоплательщик цель уклонения от налогов. Но как и какими средствами (с помощью каких инструментов) получить сведения о «налоговой порочности» контрагента? Четких требований в налоговом законодательстве нет, да и вряд ли такие требования можно сформулировать, особенно учитывая принцип объективности.

Безусловно, принцип добросовестности налогоплательщиков будет применяться при проверке сделок с учетом положений ст. 54.1 НК РФ. Однако правоприменительная, судебная практика говорят о недостаточности таких усилий налогоплательщика, а значит, для проверки контрагентов нужны с его стороны значительные трудозатраты. В частности, кроме актуальных данных, полученных на основании ЕГРЮЛ, следует удостовериться в следующем:

– поданы ли документы на смену адреса, реорганизацию, ликвидацию (недоверенные данные по ЕГРЮЛ);

– участвует ли контрагент в государственных (муниципальных) закупках, судебных процессах;

– актуализированы ли сведения руководителей и владельцев компаний, включая вопросы их дисквалификации;

– существуют ли у контрагента признаки технической фирмы (фирмы-однодневки), в том числе «массовые» руководители и/или учредители.

Подводя итог, обратим внимание на то, что даже приведенный перечень актуальных данных не является константой. Он тоже будет изменяться, поскольку изменчиво российское налоговое законодательство, а значит, тема о добросовестности налогоплательщиков еще на протяжении длительного времени останется актуальной.

ЛИТЕРАТУРА

1. Критерии добросовестности налогоплательщика // Федеральная налоговая служба. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn25/news/activities_fts/9961644/ (дата обращения: 18.08.2023).

2. Яковлев А.Л. Конституционно-правовые аспекты принципа добросовестности налогоплательщиков // Право и правосудие в современном мире: общегуманитарные, теоретические, исторические и конституционно-правовые аспекты: сб. науч. ст. молодых исследователей / под ред. Я.Б. Жолобова, А.А. Дорской. СПб.: Астерион, 2002. С. 335–338.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

4. Шеховцева Е.В. Налоговая тайна: риски в условиях цифровизации // Закон. Право. Государство / Lex. Jus. Civitas. 2023. № 3(39). С.98–102.

5. Прозрачный бизнес // Федеральная налоговая служба. URL: <https://pb.nalog.ru/> (дата обращения: 01.09.2023).

6. Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 14 июня 2022 г. № 03-02-07/56381 // Гарант.ру: информ.-правовой портал. URL: <https://base.garant.ru/405093845/#friends> (дата обращения: 01.09.2023).