

СУЩНОСТЬ И ЭВОЛЮЦИЯ КОНЦЕПЦИИ НЕДОБРОСОВЕЩНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Баева Д.Р., Голова Е.Е.

ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет», Омск,
e-mail: dr.baetova@omgau.org

Каждый предприниматель стремится к увеличению чистой прибыли и минимизации налоговых платежей, что связано с наличием различных инструментов государственной поддержки предпринимателей посредством установления пониженной налоговой нагрузки для определенной категории налогоплательщиков. Применение данных норм налогоплательщиками, которые не относятся к целевой категории налогоплательщиков, будет являться занижением налоговой базы и/или налоговых платежей. В статье рассматривается понятие недобросовестности налогоплательщика с момента Определения Конституционного Суда РФ в 2001 г. В работе освещены последствия отсутствия в нормативно-правовых документах понимания недобросовестности налогоплательщика и его широкой трактовки. Рассмотрена ст. 54.1 НК РФ о превышении пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы или суммы налога. Проведенный анализ позволил выделить этапы эволюции концепции недобросовестности налогоплательщика, которые характеризуются изменением основного термина, используемого в отношении данной категории налогоплательщиков. Указываются документы, которые являются причиной использования того или иного термина: Определение Конституционного Суда РФ, Постановление Пленума ВАС РФ, ст. 54.1. Налогового кодекса РФ. В работе также указывается на изменения последствий для налогоплательщиков в связи с изменением понимания сущности недобросовестности налогоплательщика от отсутствия факта прямого нарушения закона до нарушения правил ведения бухгалтерского учета и, соответственно, применения санкций.

Ключевые слова: налоги, недобросовестность налогоплательщика, превышение пределов осуществления прав, необоснованная налоговая выгода

THE ESSENCE AND EVOLUTION OF THE CONCEPT OF BAD FAITH TAXPAYER

Baetova D.R., Golova E.E.

Federal Public Budgetary Educational Institution of the Higher Education
Omsk State Agricultural University, Omsk, e-mail: dr.baetova@omgau.org

Every entrepreneur seeks to increase net profit and minimize tax payments, which is associated with the presence of various instruments of state support for entrepreneurs through the establishment of a reduced tax burden for a certain category of taxpayers. The application of these norms by taxpayers who do not belong to the target category of taxpayers will be an underestimation of the tax base and / or tax payments. The article discusses the concept of bad faith of the taxpayer from the time of the Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2001. The paper highlights the consequences of the lack of understanding of the taxpayer's bad faith and its broad interpretation in regulatory documents. Considered by article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation on exceeding the limits of the exercise of rights to calculate the tax base or the amount of tax. The analysis made it possible to single out the stages of the evolution of the concept of bad faith of the taxpayer, which are characterized by a change in the basic term used in relation to this category of taxpayers. The documents that are the reason for using one or another term are indicated: Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation, Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, article 54.1. Tax Code of the Russian Federation. The work also points to changes in the consequences for taxpayers due to a change in the understanding of the nature of a taxpayer's bad faith from the absence of a direct violation of the law to a violation of accounting rules and, accordingly, the application of sanctions.

Keywords: taxes, bad faith of the taxpayer, exceeding the limits of the exercise of rights, unjustified tax benefit

В рамках финансовой политики государства содержатся меры, направленные на поддержание и развитие отдельных секторов и субъектов экономики. Данные меры одновременно становятся предпосылкой налоговой оптимизации, которые в ряде случаев становятся уклонением от уплаты налогов. Налоговый кодекс РФ по-прежнему не раскрывает понятие недобросовестный налогоплательщик. В Налоговом кодексе перечень признаков широк в своей формулировке и не исчерпывающий, при этом сами признаки – оценочные, что порождает

возможность широкого усмотрения. Данное обстоятельство обосновывает актуальность рассмотрения сущности недобросовестности налогоплательщика.

Цель исследования: рассмотрение сущности недобросовестности налогоплательщика в теоретическом аспекте.

Материалы и методы исследования

Использованные в работе методы исследований являются общенаучными: диалектический метод, анализ, синтез, монографический метод.

Результаты исследования и их обсуждение

Наличие различных систем налогообложения, вопросов признания расходов организации с целью налогообложения, а также вытекающего из природы человека желания уменьшить сумму налоговых выплат в некоторых случаях приводит к умышленному и неумышленному превышению пределов реализации прав по расчету налоговой базы, а также суммы налога. В связи с этим в Налоговом кодексе РФ появилась статья 54.1, однако понятия недобросовестности налогоплательщика в кодексе нет [1].

Формулировка «добросовестный налогоплательщик» впервые появилась в нормативных документах как результат Постановления Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В Постановлении было зафиксировано положение, что добросовестный налогоплательщик не несет ответственности за непоступление налогов в бюджет, если платежи списаны с его расчетного счета [2]. Данное Постановление имело свои последствия. Налогоплательщики стали сознательно использовать как способ уклонения от уплаты налогов проблемные банки. Компания приобретала вексель у проблемного банка с дисконтом от номинальной стоимости и предъявляла его к учету в тот же проблемный банк, который отражал средства векселя на вновь открытом расчетном счете налогоплательщика, но по номинальной стоимости. Налогоплательщик выставлял платежное поручение на перечисление налоговых платежей, но банк, списывая средства с расчетного счета, в бюджет перечисление не осуществлял в связи с отсутствием средств на корреспондентском счете. В результате деньги в бюджет не поступают, но налог считается уплаченным (на основании указанного выше определения Конституционного суда). Судом доказывалось наличие умысла, которое подтверждалось тем, что по данному расчетному счету проводилась только одна операция, а именно уплата налоговых платежей, отсутствие данного расчетного счета в более раннем периоде деятельности налогоплательщика, приобретение векселя у этого проблемного банка [3]. Чтобы решить эту проблему, Конституционный суд ввел понятие «недобросовестный налогоплательщик», а именно отмечалось: принудительное взыскание с соблюдением требований законодательства с недобро-

совестных налогоплательщиков сумм налогов, не поступивших в бюджет, не нарушает конституционных гарантий частной собственности (Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») [4].

Однако термин «недобросовестный налогоплательщик» не получил определения на уровне нормативно-правовых актов. Согласно презумпции невиновности, налогоплательщик считается добросовестным, если налоговые инспекции не доказали обратное. Согласно п. 7 ст. 3 Налогового кодекса все сомнения, неясности толкования и противоречия нормативно-правовых актов о налоговых платежах и сборах растолковываются в пользу налогоплательщика. Само по себе понятие «недобросовестность» скорее моральная категория, чем юридическая. В документах КС РФ не было четких критериев недобросовестного налогоплательщика. Рассматривая категорию «недобросовестности», С.В. Савсерис говорит о том, что «добро» и «совесть», являясь категориями нравственности, не обладают определенностью, четкими границами, что, в свою очередь, не позволяет определить юридическую ответственность «недобросовестного налогоплательщика» [5].

Многими авторами понятие недобросовестности налогоплательщика не использовалось, говоря о том, что такие действия налогоплательщиков не нарушали налогового законодательства (до введения статьи НК РФ 54.1), однако некоторые методы уменьшения налоговых платежей могут быть недобросовестными. Выводы, что отсутствие нарушений закона в деятельности налогоплательщика еще не свидетельствует о его добросовестности, присутствовали в Постановлении ФАС Дальневосточного федерального округа от 26.03.2003 № Ф03-А73/03-2/204. При этом в постановлениях ФАС различных федеральных округов присутствовали формулировки, что налогоплательщик обязан изыскивать заботливость, осмотрительность, осуществляя выбор контрагентов, в связи с тем, что их отсутствие в действиях налогоплательщика может создать нежелательные налоговые последствия [6]. В этих трактовках добросовестности и недобросовестности налогоплательщика на него возлагались дополнительные обязанности, не упомяну-

тые в федеральных законах и Налоговом кодексе. С другой стороны, отдельные суды удостоверяют, что при неосмотрительном выборе налогоплательщиком партнеров бюджетная система не должна испытывать снижение поступлений в связи с неуплатой налогов (например, если поставщик не представил отчетность и не уплатил НДС, то подача к возмещению НДС приводит к недополучению бюджетом налоговых поступлений по НДС). Так, в Постановлении ФАС Северо-Кавказского федерального округа № Ф08-2521/05-1221А написано, что «общество должно было проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволила бы ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагентов в сфере налоговых правоотношений... Негативные последствия выбора недобросовестного партнера не могут быть переложены на бюджет».

Такое разнообразие в постановлениях судов стало возможно в связи с неопределенностью трактовки понятия «недобросовестный налогоплательщик», что приводило даже к таким формулировкам, что «презумпция добросовестности распространяется только на добросовестных налогоплательщиков» [5].

Сделки в обход закона относятся к одному из вариантов проявлений недобросовестности налогоплательщика. Обход закона возможен в связи с тем, что закон не всегда содержит прямой запрет. В связи с этим констатация его нарушения сложна.

В 2006 г. концепцию недобросовестного налогоплательщика заменили на необоснованную налоговую выгоду, которая была рассмотрена Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12.10.2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [7]. В этом же документе налоговая выгода признавалась законной деятельностью по уменьшению налогоплательщиком налоговых платежей. Налоговая выгода могла быть признанной необоснованной при наличии одного или более обстоятельств. Во-первых, отсутствие у сделки деловой цели, а именно намерения получения улучшения экономической эффективности как реальной предпринимательской, а также иной незапрещенной экономической деятельности. Указывалось на тот факт, что получение налоговой выгоды не должно рассматриваться в качестве деловой цели. Во-вторых, учет операций должен производиться в соответствии с их действительным экономическим смыслом. Данное условие стало именоваться приоритетом

существа над формой. Если юридическое оформление сделки не отражает экономической сути правоотношений, то для налогообложения признаются результаты сделки исходя из экономической сути правоотношений. В-третьих, если налоговая выгода получена в связи с фиктивными сделками, т.е. сделками, совершенными на бумаге, вне связи с реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью. В-четвертых, появляется формулировка «фирма-однодневка», при совершении сделок с которой налогоплательщик может получить теперь уже необоснованную налоговую выгоду. По сложившейся судебной практике в этом случае налогоплательщик, осуществлявший экономическую деятельность с компанией, не уплачивающей налоги, должен нести налоговую ответственность.

Если налоговая выгода признается необоснованной, налоговые обязательства должны быть исчислены без принятия во внимание сведений, приведших к таковой налоговой выгоде (т.е. не признанный расход не будет уменьшать налогооблагаемую прибыль). Но в Налоговом кодексе понятие «налоговая выгода», так же как и понятие «недобросовестности» налогоплательщика, не содержится. До 2017 г. в Налоговом кодексе вообще не содержалось понятие, характеризующее действия налогоплательщика по уменьшению размера налоговой обязанности.

Федеральным законом № 163-ФЗ от 18.07.2017 г. «О внесении изменений в часть I Налогового кодекса РФ» в Налоговый кодекс введена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой, по сути, вместо понятия «налоговая выгода» предлагается использовать собственно сумму налога, рассчитанную налогоплательщиком. При этом налоговый орган может поставить под сомнение расчет налога в силу фактических, а не методологических разногласий [1].

Таким образом, с 2001 по 2018 г. концепция недобросовестного налогоплательщика претерпевала изменения, что сказывалось на использовании терминологии в законодательных актах и определениях судов (таблица).

Анализ судебной практики, проводимый исследователями, показывает, что все случаи недобросовестности налогоплательщиков в основе своей содержат мнимые и притворные сделки. К ним относятся ранее упомянутые сделки по порядку осуществления платежей в бюджет (через проблемные банки), «цепочки» по купле-продаже

товаров через организации, зарегистрированные на территориях особых экономических зон с льготными налоговыми ставками и т.д. В схеме с участием резидентов территорий с льготным налогообложением налоговая выгода формировалась следующим образом. Посредник (резидент территории с льготным налогообложением) приобретал товар по цене производителя, а потом реализовывал по цене с максимально возможной наценкой. Таким образом, сумма налоговых платежей снижалась в связи с применением к большей части дохода льготных ставок налогообложения. Налогоплательщик как хозяйствующий субъект имеет право на заключение подобных договоров, так как напрямую они не запрещены законом и, соответственно, налогоплательщик никаких законов на первый взгляд не нарушал. Кроме того, налогоплательщик, реализуя свои гражданские права, не обязан соотносить их с интересами общества в плане поступления налоговых платежей в бюджет и не обязан выстраивать свои действия в интересах бюджета. Однако если суд доказывал мнимость данных сделок, то они признаются недействительными, а, соответственно, сумма налоговых платежей определялась исходя из вновь рассчитанной налоговой базы (как будто мнимых сделок не производилось). Мнимость этих сделок определялась в том числе наличием факта зависимости посредника от поставщика, принадлежность обеих организаций аффилированным лицам и т.д.

Обязанность по выявлению недобросовестных налогоплательщиков, мнимых

сделок возлагается на инспекции Федеральной налоговой службы в ходе камеральных и выездных проверок, однако признание их недействительными возлагалось только на решение суда. Налоговая база (сумма налога) рассчитывается вновь, то есть обязанность по уплате налога определяется без учета таких сделок, операций. Следовательно, возникают основания для уплаты пени и привлечения к ответственности.

Согласно ст. 15.11 КоАП РФ к грубым нарушениям требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, относится в том числе «...регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета...» [8]. Если нарушение установленных правил бухгалтерского учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения привело к неправомерному уменьшению налоговой базы, то п. 3 ст. 120 НК РФ установлена ответственность. Штраф начисляется в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее сорока тысяч рублей.

В случае представления уточненной налоговой декларации и уплаты недостающей суммы налога, соответствующих пеней в рамках ст. 81 НК РФ должностные лица организаций освобождаются от административной ответственности.

Эволюция концепции недобросовестности налогоплательщика

№ п/п	Основной термин	Год введения	Документ, явившийся основанием использования данной формулировки
1	Недобросовестный налогоплательщик	2001	Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»
2	Необоснованная налоговая выгода	2006	Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»
3	Превышение пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов	2017	Статья 54.1. Налогового кодекса РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», введенная в действие Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ»

Необходимо отметить еще один результат эволюции понятия недобросовестности налогоплательщика. На начальном этапе использования понятия недобросовестности признавался факт отсутствия прямого нарушения закона, вследствие чего инспекцией Федеральной налоговой службы производился перерасчет налоговых платежей (налоговой базы). На современном этапе признание нарушения пунктов ст. 54.1 влечет за собой кроме собственно перерасчета налоговых платежей (налоговой базы) ответственность за значительное нарушение правил бухгалтерского учета доходов и расходов, повлекшее за собой занижение налоговой базы. Однако возникает вопрос ответственности недобросовестного налогоплательщика, если к уменьшению налоговых платежей привели другие обстоятельства, не связанные с учетом доходов и расходов предприятия.

Заключение

Таким образом, рассмотрев сущность понятия недобросовестности налогоплательщика и выделив этапы его эволюции, под недобросовестным налогоплательщиком понимается налогоплательщик, который, умышленно нарушая налоговое законодательство, претендует на получение налоговой выгоды в силу искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и совершения сделок/фиктивных сделок, приведших к её исчислению (налоговой выгоды).

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671 (дата обращения: 21.06.2019).
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 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» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20578/ (дата обращения 21.06.2019).
3. Мусаева Х.М., Газимагомедова П.К. Повышение эффективности противодействия уклонению от налогов в контексте «обеления» экономики // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 11. С. 23–33. DOI: 10.7256/2454-065X.2018.11.28429.
4. Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/ (дата обращения: 21.06.2019).
5. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: автореф. дис. ...канд. юр. наук. Москва, 2006. 24 с.
6. Титов А.С. Обоснованность налоговой выгоды и «недобросовестность» контрагента налогоплательщика // *Журнал российского права*. 2014. № 9 (213). С. 36–42.
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обращения 21.06.2019).
8. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 21.06.2019).