

УДК 34

Добросовестность в налоговом праве

Буравлева Александра Викторовна, магистрант Балтийского федерального университета имени И. Канта

aleksandra-buravleva@yandex.ru

Аннотация: В статье исследуется категория добросовестности, фактически применяемая в налоговых отношениях. Налоговые органы используют неравнозначные механизмы воздействия на налогоплательщиков. Легальное понятие добросовестности в налоговом праве отсутствует. Налогоплательщик имеет минимальные механизмы защиты своей правоты и деловой репутации. **Ключевые слова:** налоговый кодекс, добросовестность, презумпция невиновности, налоговая выгода.

На данный момент существует проблема определения понятия добросовестности.

На основании пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), в котором закреплено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

Кроме того, согласно пункту 6 статьи 108 НК РФ, в которой закреплены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, лицо счи-

тается невиновным в совершении налогового 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.

Однако категория невиновности налого-

UDC 34

Integrity in tax law

Buravleva Aleksandra Viktorovna, undergraduate of Baltic Federal University named after I. Kant

aleksandra-buravleva@yandex.ru

Annotation: The article deals with the category of integrity, actually applied in tax relations. Tax authorities use unequal mechanisms of the impact on taxpayers. The legal concept of good faith in the tax law is missing. The taxpayer has minimal mechanisms for the protection of his innocence and reputation. **Keywords:** tax code, good faith, presumption of innocence, tax benefit.

плательщика в судебной практике интерпретируется как его добросовестность. Так, в пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» утверждается, 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.

При этом легальное понятие добросовестности налогоплательщика в налоговом зако-

нодательстве отсутствует.

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ) уже предусматривает легальное определение «добросовестности».

В пункте 5 статьи 10 ГК РФ презюмируется добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются. Категория добросовестности в гражданском праве используется неоднократно (п. 3 ст. 1; п. 2 ст. 6; п. 2 ст. 29; п. 3 ст. 36 ГК РФ и другие).

Данное определение, используемое в ГК РФ, долго носило дискуссионный характер и нашло отражение в фундаментальных институтах, как аналогия права, виндикация, приобретательная давность, недобросовестная конкуренция и др. [1].

Добросовестность проявляется в обязан-

ности должника руководствоваться подразумеваемыми условиями гражданского оборота и соответствующими нравственными представлениями. Предполагается, что стороны изначально связаны обязательствами, относительно которых они договорились и практикой, которую они установили в своих взаимоотношениях [15].

НК РФ регулирует взаимодействие отношений налогоплательщиков (в больше своей части предпринимателей) и налоговых органов, обеспечивая фискальную функцию налогов.

Если рассмотреть взаимосвязь п. 3 и п. 6 статьи 108 НК РФ, правонарушение — это факт, установленный налоговым органом, и налоговый орган обязуется его доказать. Налогоплательщик обязан предоставить все доказательства п. 4 ст. 93 и несет ответственность за отказ предоставления сведений, согласно ст. 126 НК РФ [12, с. 110].

В. П. Тихомиров, упоминая пятую поправку Конституции США, говорит о запрете властей требовать от граждан показаний, либо предоставления сведений, которые могут быть использованы против них [14, с. 10]. В российской Конституции, также есть норма (статья 51), что никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. Но используя данную норму, мы столкнемся с тем, что добросовестность налогоплательщика нельзя будет подтвердить, так как причиной непредставления документов и иной информации налоговым органом является наличие незаконных действий налогоплательщика, о которых он знает,

иначе какова же иная причина не представить доказательства, подтверждающие свою невиновность и добросовестность. При этом вина налогоплательщика, если все-таки она будет доказана, будет квалифицироваться как умышленная.

Брызгалин А. В. отмечает тот факт, что НК РФ обязывает налогоплательщика предоставить доказательства, которые могут свидетельствовать в пользу его виновности [11, с. 316].

В. М. Савицкий высказывает мнение, что есть презумпция виновности и невиновности, и НК РФ не предусматривает другого варианта [13, с. 3].

В настоящее время контролирующие органы практически всегда выступают с инициативой найти у налогоплательщика правонарушения, такова их цель, таковы устанавливаются для них маркеры эффективности их деятельности.

Еще одна проблема, возникающая при определении добросовестности налогоплательщика, ожидание от него, что он работает только с иными добросовестными налогоплательщиками. Это осуществляется в целях борьбы с уходом от налогов, борьбы с фирмами-однодневками.

Но в таком случае добросовестный налогоплательщик несет ответственность за другое самостоятельное и независимое от него лицо, проконтролировать которое он не в состоянии. Например, нет вероятности, что контрагент предоставляет налогоплательщику правдивые документы. Это спорный вопрос, но налоговые органы требуют действий



от налогоплательщика, связанных с осмотрительностью при выборе контрагентов. Об этом свидетельствует Решение седьмого арбитражного апелляционного суда в Постановлении от 25.07.2016 года по делу N A03-19351/2015, где заявителю отклонили доводы о его добросовестности, несмотря на отсутствие законодательно закрепленных норм, возлагающих на налогоплательщика, применяющего налоговые вычеты, обязанность осуществлять контроль за поставщиками. Суд отметил, что налогоплательщик не лишен права затребовать от контрагента по договору доказательства, подтверждающие достоверность сведений, изложенных в представленных документах.

Налоговые инспекторы априори все обстоятельства налоговой проверки в свою пользу, тем самым учитывая обстоятельства заключения сделки. Так как мнение налогового представителя авторитарно, доказать иное получится только при обращении в суд.

Есть судебная практика, поддерживающая права налогоплательщиков. Так, в Постановлении от 18.11.2016 года по делу N A60-58346/2015 Арбитражный суд Уральского округа отмечает добросовестность налогоплательщика в силу презумпции невиновности. Суд исключил возможность предположения, что вторая сторона сделки проставляет подписи в деловой документации за плату и впоследствии будет отрицать как создание организации, так и проставление подписей, в случае, если налогоплательщик предоставил в налоговый орган все необходимые, правильно оформленные документы с

целью получения налоговой выгоды. В такой ситуации, по мнению суда, налоговый орган не вправе утверждать, что сведения, содержащиеся в этих документах неполны, недостоверны и (или) противоречивы, пока не доказано обратное [5].

В решении Арбитражного суда Кировской области от 25.07.2016 по делу N A28-2487/2016 говорится, что связь обоснованности налоговой выгоды и фактически полученным положительным результатом недопустима, так как противоречит принципу свободы и презумпции добросовестности в экономической деятельности [10]; в решении Арбитражного суда Ростовской области от 26.07.2016 по делу N A53-6840/2016 определено, что получение налоговой выгоды оправдано и сведения в налоговой декларации достоверны [7].

Однако в силу действующего законодательства обязанность подтверждать правомерность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике — покупателе товара, поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком.

Поэтому презумпция невиновности не означает, что налогоплательщик полностью освобождается от доказывания своей правоты. Как только налоговый орган высказывает подкрепленные какими-либо фактами сомнения в добросовестности налогоплательщика, на последнего возлагается бремя опровержения позиции инспекции.

Так, например, в Решении Арбитражного суда Челябинской области от 26.07.2016 года по делу N А76-6295/2016 указано: «обязанность доказывания обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, лежит на налоговом органе, а налогоплательщик, в свою очередь, обязан доказать, что указанные обстоятельства экономически оправданы, либо представить суду доказательства отсутствия данных обстоятельств» [8]. Хотя есть и кардинально противоположные решения, например, решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 25.07.2016 года по делу N А65-9775/2015, в котором, указано: «доводы налогоплательщика о том, что он фактически руководствовался положениями статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации, не позволяющими ставить под сомнение добросовестность участника гражданского оборота без достаточных на то оснований, направлении соответствующих заявлений в правоохранительные органы и добросовестности при осуществлении хозяйственной деятельности, исполнение добросовестно налоговых обязательств, что за проверяемый налоговым органом период — с 01.01.2010 по 31.12.2012, у ООО «НОЕЛ» было 574 контрагента (поставщиков и субподрядчиков) и за этот период уплачено налогов на общую сумму более 320000000 руб., визуальной схожести подписи руководителя субподрядчика на документах первичного бухгалтерского учета не могут судом быть положены в основу принятого судебного акта, как доказательства, свидетельствовавшие о добросовестности заявителя, поскольку дан-

ные обстоятельства не доказывают факта реального приобретения товаров, выполнения работ, отраженных в актах...» [9].

Таким образом, категории «налоговой добросовестности», «налоговой выгоды» и «презумпции невиновности в налоговом праве» тесно переплетаются, но используются налоговыми органами, судом и гражданами подчас по-разному, что создает определенные сложности в применении Налогового кодекса Российской Федерации.

На мой взгляд, необходимо определиться с этими понятиями, введя легальное определение «налоговой выгоды» и «добросовестности налогоплательщика» в Налоговый кодекс Российской Федерации.

В пункт 3 статьи 11 НК РФ «Институты, понятия и термины» ввести понятие добросовестного налогоплательщика следующего содержания: «Добросовестный налогоплательщик — юридическое и физическое лицо, исполняющее обязанности по уплате налогов и сборов, в случае, если в течении трех лет подряд в его деятельности не выявлено налоговых нарушений по решению налогового органа. Добросовестным поведением налогоплательщика признается надлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, если налоговым органом не установлен факт правонарушений законодательства о налогах и сборах».

Кроме того, по моему мнению, необходимо дополнить статью 21 НК РФ пятым пунктом следующего содержания:

«Налогоплательщики имеют право призна-



ваться добросовестными:

1) По результатам проводимых мероприятий налогового контроля, вследствие которых не выявлено налоговых нарушений в течении трех лет подряд.

2) На основании п. 1 ст. 21 налогоплательщик признается добросовестным налоговым органом по месту регистрации юридического и физического лица».

Примечания

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

3. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 N 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» // СПС «КонсультантПлюс».

4. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

5. Постановление от 18.11.2016 г. по делу N А60-58346/2015. Арбитражный суд Уральского округа (ФАС УО). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

6. Постановление от 25.07.2016 г. по делу N А03-19351/2015. Седьмой арбитражный апелляционный суд (7 ААС). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

7. Решение от 26 июля 2016 г. по делу N А53-6840/2016. Арбитражный суд Ростовской области (АС Ростовской области). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

8. Решение от 26.07.2016 г. по делу N А76-6295/2016. Арбитражный суд Челябинской области (АС Челябинской области). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

9. Решение от 25.07.2016 г. по делу N А65-9775/2015 Арбитражный суд Республики Татарстан (АС Республики Татарстан). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

10. Решение от 25 июля 2016 г. по делу N А28-2487/2016. Арбитражный суд Кировской области (АС Кировской области). URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc>.

11. Брызгалина А. В. Комментарий к НК РФ, части первой (постатейный) / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1999.

12. Русакова И. Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов / под ред. И. Г. Русаковой. М., 1998.

13. Савицкий В. М. Презумпция невиновности. М., 1997.

14. Тихомиров В. П. Предисловие к сборнику «Налоговый портфель». М., 1993.

15. Антонов В. Ф. Принцип добросовестности в современном гражданском праве: теоретический аспект. Информационно-аналитический портал «Предпринимательство и право». URL: <http://lexandbusiness.ru>.