

УДК 347.73

С.Б. Бокач, Л.П. Бокач

**РАЗГРАНИЧЕНИЕ ДОБРОСОВЕСТНЫХ И НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ УЧАСТНИКОВ  
ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБОРОТА С ПОЗИЦИИ СУДЕБНОЙ ВЛАСТИ**

*В статье рассматриваются вопросы доказывания налогоплательщиками своей добросовестности при предъявлении к вычету или возмещения НДС – налога на добавленную стоимость. Большой объем судебной практики свидетельствует об отсутствии в законе Российской Федерации ясных норм, предотвращающих произвольные действия налоговых органов. Это привело к внесению в Налоговый кодекс РФ ряда изменений, которые все-таки не смогут решить проблему в полном объеме.*

*Ключевые слова: налоговые правоотношения, судебная практика, возмещение НДС, добросовестность налогоплательщиков.*

**LIMITATION OF GOOD AND INVALID PARTICIPANTS OF ECONOMIC TURNOVER  
WITH POSITION OF JUDICIAL POWER**

*The article examines the issues of proving by the taxpayers of their good faith when presenting the value-added tax to a deduction or reimbursement. A large amount of judicial practice indicates that there are no clear rules in the law of the Russian Federation that do not allow the tax authorities to act arbitrarily. This led to the introduction of changes in the Tax Code of the Russian Federation, which will not be able to solve the problem in full.*

*Key words: tax legal relations, judicial practice, VAT refund, conscientiousness of taxpayers.*

Экономические отношения хозяйствующих субъектов предполагают, что в них вступают юридические и физические лица, имеющие целью экономические и социальные достижения. В гражданском праве такие отношения относят к добросовестным участникам хозяйственного оборота, подлежащих судебной защите. Как в гражданском, так и в налоговом законодательстве за добросовестными участниками хозяйственного и налогового оборота признается презумпция невиновности. Но при этом они действуют на свой страх и риск. Одним из видов риска является риск вступления в экономические взаимоотношения с недобросовестными участниками хозяйственного оборота. В налоговом праве их обобщенно называют фирмами-однодневками. Существует риск получить такой статус по воле фискальных органов.

Несомненно, в условиях сложного Налогового кодекса и бюджетного дефицита, слабого экономического роста регионов перед налоговыми органами как первостепенная стоит проблема выполнения плана сбора налогов. Действуя в ведомственных интересах, фискальные органы решают задачи пополнения бюджета не всегда способами, предусмотренными законом Российской Федерации. В таких случаях на помощь законодателю, бюджету, фискальным органам и участникам хозяйственного оборота приходят судебные органы. Последние придают законность действиям исполнительной

власти путем толкования конкретных экономических взаимоотношений с позиции права и налоговых последствий, правовых норм, регулирующих публичные типовые экономические отношения.

В последнее время распространенной практикой стал отказ в возмещении НДС из-за недоказанности реальности экономических взаимоотношений (совершения хозяйственных операций), отношений с фирмами-однодневками. Обширная судебная практика разрешала конкретные ситуации в данной плоскости, но она не в состоянии разрешить проблему полностью: создать ясные нормы права, предотвратить давление фискальных органов на экономические субъекты в связи с необходимостью выполнения задач пополнения бюджета. Креативные квалифицированные или неквалифицированные действия в правовом поле, в том числе с участием судебных органов, причиняют ущерб экономике страны, подрывают веру в справедливость власти.

Рассмотрим позиции судебных органов при обосновании правового мнения против мнения налоговых органов, в защиту налогоплательщиков в части соответствия нормам права и применения неписаных норм, признаков и обстоятельств, ведущих к налоговой ответственности.

Исходя из правовой позиции, изложенной в п. 3 Определения Конституционного суда Российской Федерации, название статьи 172 НК РФ «Порядок применения налоговых вычетов» и буквальный смысл второго абзаца п. 1 позволяют сделать однозначный вывод, что обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике – покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиками.

Невыполнение налогоплательщиком условий, касающихся достоверности сведений, является основанием для вывода о неверном определении налогооблагаемой базы, неполной уплате налога, а также основанием для привлечения к налоговой ответственности.

Согласно правовой позиции Конституционного суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 20.02.2001 №3-П и в Определении от 25.07.2001 №138-О, право на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета предоставляется добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных затрат по уплате налога поставщикам товаров (работ, услуг). Следовательно, налоговые последствия в виде налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции.

В Определении Конституционного суда РФ от 25.07.2001 №138-О указано, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков, а обязанность доказывать его недобросовестность возложена на налоговые органы. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны. По смыслу Постановления Конституционного суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П под добросовестным налогоплательщиком понимается лицо, надлежаще исполнившее налоговые обязанности. При отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора (в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент), а также иных обстоятельств, упомянутых в Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Согласно позиции недавно принятого Определения ВС РФ №305-КГ16-10399 от 29.11.2016, возмещение НДС налогоплательщику следовало предоставить налоговым органам ввиду того, что налоговой инспекцией не отрицалась последующая реализация товара конечным потребителям. Несмотря на то, что у первых продавцов отсутствовали материально-технические и трудовые ресурсы, была доказана необходимость покупки товара для удовлетворения нужд конечного потребителя. Поставка товара осуществлялась реальным перевозчиком. И данные обстоятельства не свидетельствуют о том, что у заявителя отсутствовали необходимые условия для осуществления экономической деятельности.

Вышеизложенное противоречило доказательствам налогового органа, подтверждающим последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику и последнему потребителю – всех дальних звеньев по отношению к налогоплательщику, которые не могут являться основанием возложения всех негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Как следует из п.10 Постановления 53, налоговый орган должен доказать, в частности, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Если указанные нарушения были допущены контрагентом позднее окончания сделки, то и знать об этом заранее невозможно (если не верить в перемещение во времени). Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ 15658/09, достаточно пояснений заявителя о том, каким образом выбирался контрагент и целесообразность данного выбора как обычай делового оборота.

Практика судебной власти свидетельствует, что обоснование инспекцией своих доводов должно быть полным и документальным. Так, в Постановлениях арбитражного апелляционного суда IV (от 21 февраля 2013 г. № 04АП-5928/12), XIII (от 7 декабря 2012 г. №13АП-21091/12), XVII (от 17 сентября 2012 г. №17АП-9028/12), XV (от 26 марта 2014 г. №15АП-1442/14), VII (от 25 июля 2014 г. N 07АП-6931/13) указывается, что законодательство о налогах исходит из того, что у налогоплательщика, помимо обязанностей по уплате налогов, существуют и права, связанные с уплатой налогов, гарантированные Конституцией Российской Федерации, в частности право на возмещение НДС. На это указывал Конституционный суд РФ (см. Постановления от 21.03.1997 №5-П, от 20.02.2001 N 3-П). В Определении от 01.12.2009 №1553-О-П Конституционный суд Российской Федерации указал: по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию.

Из правовой позиции, сформулированной в Постановлении от 17.03.2009 №5-П, следует, что уплата налогов должна пониматься и как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом. При этом в силу указанной статьи Конституции Российской Федерации, если закон устанавливает налоговые вычеты и льготы, налогоплательщик вправе в полной мере воспользоваться ими при определении суммы налога.

Исходя из положений статей 169, 171, 172 НК РФ, для предъявления сумм НДС к вычету необходимо выполнить следующие условия: товары (работы, услуги) должны быть приобретены налогоплательщиком для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС; приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету, а также иметься соответствующие первичные документы, подтверждающие принятие их к учету; наличествовать счета-фактуры по приобретенным у налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации, товарам (работам, услугам). Каких-либо иных условий, необходимых для предъявления сумм НДС к вычету, в Налоговом кодексе Российской Федерации не предусмотрено.

Предоставление 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. Кроме того, исходя из правовой позиции Высшего арбитражного суда Российской Федерации, изложенной в постановлениях от 09.03.2010 № 15574/09; 20.04.2010 № 18162/09; 25.05.2010 № 15658/09, документы, предоставляемые налогоплательщиком для подтверждения правомерности расходов, должны содержать сведения, позволяющие налоговому органу определить достоверность осуществления хозяйственной операции.

Как разъяснил Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации в Постановлении от 25.05.2010 № 15658/09, налогоплательщик вправе приводить доводы в обоснование выбора контрагентов, имея в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагентов, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагентов необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

Следует учитывать, что право на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость напрямую поставлено в зависимость от правильности и достоверности оформления документов, что соответствует правовой позиции Высшего арбитражного суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 22.10.2008 № 13034/08, согласно которой сам по себе факт поставки товаров, выполнения работ, услуг права на возможность предъявления НДС к вычету не дает; основанием для реализации права на вычет являются надлежащие первичные документы, соответствующие требованиям законодательства о налогах и сборах.

В силу ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательская деятельность осуществляется предприятиями на свой риск, в связи с чем на них возлагается несение возможных неблагоприятных последствий, а также определенной ответственности в ходе ее осуществления. Это означает, что каждое юридическое лицо обязано соблюдать определенную осторожность и осмотрительность в делах, особенно при выборе контрагентов по договору.

Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца и покупателя товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговая ставка и сумма налога, предъявленные покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. Требования к оформлению первичных документов, а также счетов-фактур, служащих основанием для применения вычетов по налогу на добавленную стоимость, относятся не только к формальному заполнению всех необходимых реквизитов, но и к самой достоверности сведений, указанных в первичных документах и счетах-фактурах.

Презумпция добросовестности налогоплательщиков предполагает, что лицо, претендующее на налоговую выгоду, вытекающую из сделок, заключенных с иными хозяйствующими субъектами, должно проявить достаточную степень осторожности и предусмотрительности, установить правовой статус контрагента по сделке и проверить полномочия лиц, выступающих от имени другой стороны.

В случае, если контрагент ликвидирован, а последняя отчетность не сдана, суды, оценивая данные обстоятельства, исходят из следующего. В соответствии с правилами ведения Единого государственного реестра юридических лиц, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.06.2002 № 438, государственный реестр является федеральным информационным ресурсом. Государственный реестр содержит записи о государственной регистрации при создании, реорганизации, ликвидации юридических лиц. Согласно ст. 5 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц» от 08.08.2001 № 129-ФЗ, записи в государственный реестр вносятся на основании документов, предоставленных заявителями при государственной регистрации

юридических лиц и внесении изменений в государственный реестр. При этом каждой записи присваивается государственный регистрационный номер и указывается дата внесения ее в государственный реестр. При несоответствии сведений государственного реестра, указанных в п. 1 настоящей статьи, сведениям, содержащимся в документах, предоставленных при государственной регистрации, сведения, указанные в п. 1 настоящей статьи реестра, считаются достоверными до внесения в них соответствующих исправлений.

В регистрационном деле юридического лица, сведения о государственной регистрации которого внесены в государственный реестр, должны содержаться все документы, предоставленные в регистрирующий орган в соответствии с настоящим федеральным законом. Регистрационные дела юридических лиц являются частью государственного реестра. Перечисленные нормы в данном случае контрагентом были соблюдены, а налоговым органом не предоставлены доказательства того, что заявитель имел основания подвергнуть сомнению содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц сведения о своем контрагенте.

Довод инспекции о недостаточности трудовых и технических ресурсов поставщика также не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды общества и отсутствии со стороны поставщика должной осмотрительности и осторожности. Гражданское законодательство допускает привлечение поставщиком товаров (работ, услуг) третьих лиц для исполнения обязательств по сделке, что позволяет ему самому не иметь «трудовых и технических ресурсов для исполнения заключенных договоров». Доводы налоговых органов о невозможности поставки товара сами по себе не опровергают факта поставки товара налогоплательщику в проверяемый период, без представления иных доказательств, свидетельствующих о недобросовестности налогоплательщика.

Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. по делу № А11-1066/2009, Президиум ВАС РФ, отменяя ранее вынесенные судебные акты, признал неправомерным доначисление НДС на основании счетов-фактур, подписанных неустановленными (неуполномоченными) лицами, в связи с наличием доказательств проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагентов, включая запрос ограниченного по количеству перечня документов: выписки ЕГРЮЛ, копий учредительных документов и протоколов на руководителей, чьи подписи были на спорных счетах-фактурах. При этом практику возложения на налогоплательщиков обязанности по проведению личных встреч с руководством фирм-контрагентов или проверки подписей на документах высшая судебная инстанция признала незаконной.

В Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. № 53 указано также, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности. Доказательства взаимозависимости, аффилированности или осведомленности общества о нарушениях контрагентом налогового законодательства должны быть инспекцией предоставлены.

Доводы инспекции, связанные с тем, что контрагент заявителя не исчисляет и не уплачивает в полном объеме в бюджет соответствующие налоги по юридическому адресу, указанному в учредительных документах контрагента, сами по себе не могут быть основанием для отказа налогоплательщику в возмещении НДС при реальности совершения сделок, подтверждении расходов и выполнении налогоплательщиком условий, установленных законом для возмещения НДС.

Как разъяснено в Определении Конституционного суда Российской Федерации от 16.10.2003 № 329-О, истолкование ст. 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции РФ – налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. В случае выявления при проведении налоговых проверок, в том числе и встречных, фактов неисполнения по-

ставщиками товаров (работ, услуг), которые являются самостоятельными налогоплательщиками, налоговые органы вправе в порядке ст. 45, 46 и 47 НК РФ решить вопрос о принудительном исполнении налогоплательщиками этих обязанностей.

Обязанность по составлению счетов-фактур, служащих основанием для применения налогового вычета налогоплательщиком-покупателем товаров (работ, услуг), и отражению в них необходимых сведений, возлагается на продавца. Следовательно, при соблюдении контрагентом указанных требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений. Следовательно, даже вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицом, значащимся в учредительных документах контрагента в качестве руководителя этого общества, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной. Данная правовая позиция изложена в Постановлении Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09.

В случаях отказа налогового органа в праве на налоговые вычеты по мотиву недобросовестности лица как налогоплательщика, он обязан доказать наличие именно недобросовестности в действиях этого лица. Налоговым органом должны быть предоставлены (в материалах дела отсутствуют) доказательства наличия у налогоплательщика при заключении и исполнении сделок с контрагентом умысла, направленного на незаконное получение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость (неправомерное получение налоговой выгоды), доказательств согласованности действий заявителя и его контрагента, направленных на уклонение от уплаты налогов, мнимости, притворности сделок, заключенных налогоплательщиком с подрядчиками и поставщиками, доказательств того, что налогоплательщик знал или должен был знать, что контрагент поставщика злоупотребляет правом по отношению к налогу на добавленную стоимость и (или) нарушает нормы налогового законодательства.

Из-за многочисленных произвольных применений Налогового кодекса РФ в него была внесена ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая установила ограничения для контролирующих органов: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, возможность получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Однако эти нововведения в Налоговом кодексе РФ не решают полностью проблем взаимоотношений налогоплательщика и налогового органа.