



ПАЛАТА
НАЛОГОВЫХ
КОНСУЛЬТАНТОВ
*Время платить налоги...
профессионально*

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Союз ПНК



Общие краткие выводы из действующего законодательства и судебной практики на уровне КС РФ и ВС (ВАС) РФ:

Понятие «добросовестности» в налоговом законодательстве отсутствует. «Добросовестность налогоплательщика» должна складываться и оцениваться по совокупности факторов.

Любая ограниченная формулировка в налоговом законодательстве – как норма во взаимоотношениях может привести к ограничению в предпринимательской деятельности, при этом своей цели – ограничить уклонение от уплаты законно установленных налогов может не быть достигнуто, поскольку добросовестность налогоплательщиков должна рассматриваться во взаимосвязи с добросовестным администрированием.

Добросовестность хозяйствующего субъекта находится в тесной взаимосвязи с гражданским правом, поскольку не все возможные случаи ведения деятельности перечислены в НК РФ и ГК РФ и применяются отраслевые правила и понятие обычаи оборота (ранее делового оборота), что более гибко адаптируется под изменения.

**Общие и краткие
выводы**



Основные критерии добросовестности закреплены в Конституции РФ, ГК РФ и НК РФ и, по сути, состоят в следующем:

- ❑ стороны в гражданско-правовых отношениях должны вести себя добросовестно и не злоупотреблять правом, добросовестность поведения субъектов подразумевается, форма взаимоотношений должна соответствовать содержанию взаимоотношений. В гражданско-правовых отношениях – это обычная деловая коммерческая осмотрительность, которую в обычных условиях проявляет руководство (менеджмент) компании, чтобы достичь наилучших результатов без потерь для участников и акционеров в рамках гражданского законодательства и в целях устойчивого развития компании;
- ❑ добросовестность налогоплательщика предполагает соблюдение требований налогового законодательства и отсутствие намерения уклониться и уклонения от исполнения от обязанностей по уплате налогов и сборов. Презумпция добросовестности налогоплательщика закреплена на законодательном уровне и пока не доказано обратное - налогоплательщик считается добросовестным.

**Общие и краткие
выводы**



Общие и краткие выводы

- ❑ отсутствие признаков недобросовестности в действиях, что подразумевает отсутствие умышленных искажений данных в налоговой отчетности, использование фиктивных контрагентов или схем уклонения от уплаты налогов. При этом действия налогоплательщика в рамках действующего законодательства не могут трактоваться как недобросовестные, если при наличии реальной коммерческой (деловой, бизнес-цели – ст. 50 ГК РФ) – появляется экономия на налогах (как дополнительная), хотя бы и результаты могли быть достигнуты без экономии на налогах. Всегда должен соблюдаться принцип соответствия содержания и формы, сделка должна быть реальной.
- ❑ проявление обычной должной (коммерческой осмотрительности) осмотрительности при выборе контрагентов (с учетом ст. 10 ГК РФ), при этом усилия по проверке должны быть сопоставимы с крупностью, долгосрочностью и значимостью сделки для достижения бизнес-целей. Проверка репутации не может превращаться в полноценную налоговую проверку одним налогоплательщиком другого с учетом возможностей по доступу к информации коммерческой организации;
- ❑ аккуратность и своевременность в оформлении документов. Судебная практика показывает, что небрежность в оформлении договоров, первичных документов учета и бизнес-документов (отчетов, претензий и т.д.) приводит к спорам как с налоговыми органами, так и между хозяйствующими субъектами.



Понятие «добросовестность поведения» применимо в равной мере как к налогоплательщику, так и налоговому органу – как органу, представляющему интересы государства (ВС РФ в своем Определении от 16.02.2018 по делу А33-17038/2015):

- ❑ налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (п. 2 ст. 22 НК РФ);
- ❑ НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (ст. ст. 35, 103 НК РФ). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 – 3) и 55 (часть 3) Конституции РФ недопустимо;
- ❑ в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями ст. 15 и 18 Конституции РФ, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

**Общие и краткие
выводы**



Возможно, формулируя ограничения необходимо исходить из более узкого понятия «недобросовестность» в действиях, поскольку в случае с недобросовестностью речь идет о нарушениях как гражданского права, так и налогового законодательства. Косвенным подтверждением может служить тот факт, что КС РФ в своем определении от 08.04.2004 № 168-О отметил более четко критерии «недобросовестного налогоплательщика» - это который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что приводит к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков. При этом в определениях и постановлениях фактически дается противопоставление действий «добросовестного» и «недобросовестного» налогоплательщика, и делается вывод о нарушении прав в случае добросовестности и необходимости судебной защиты в таких случаях. Запреты, ограничения и требования в виде императивных норм более четко сформулированы в налоговом законодательстве, аналогично в гражданском и трудовом.

При этом в постановлениях и определениях КС РФ – понятие «добросовестный налогоплательщик» применяется к конкретным обстоятельствам, а не в целом - в силу возможности достаточно широкой трактовки и того, факта – что предпринимательская деятельность ведется на свой страх и риск. Об этом напоминают Постановление КС РФ от 24 февраля 2004 г. № 3-П, Определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П о судебном контроле за экономической целесообразностью решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов и в текущей практике с отсылкой на указанные постановление и определение КС РФ.

Общие и краткие выводы



Гражданский Кодекс РФ:

- ❑ п. 3 ст. 1 ГК РФ - при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей **участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно;**
- ❑ п. 4 ст. 1 ГК РФ - **никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения;**
- ❑ п. 1 ст. 10 ГК РФ - **не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом);**
- ❑ п. 5 ст. 10 ГК РФ - **добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются.**



Налоговый Кодекс РФ:

- ❑ п. 1 ст. 3 НК РФ - **каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.**
- ❑ п. 7 ст. 3 НК РФ - **все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).**
- ❑ п 6 ст. 108 НК РФ - **лицо считается 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.**



Из терминологии законопроекта № 529775-6 (первая редакция статьи 54.1 НК РФ – полностью изменена):

- ❑ добросовестным поведением налогоплательщика признается надлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, если налоговым органом не установлен факт злоупотребления налогоплательщиком правом.**



Правило «приоритета содержания над формой»:

В гражданском праве:

- ❑ п. 1 ст. 170 ГК РФ - **мнимая сделка**, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна;
- ❑ п. 2 ст. 170 ГК РФ - **притворная сделка**, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила.



Правило «приоритета содержания над формой»:

В бухгалтерском законодательстве:

- ❑ ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ: **не допускается принятие к учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни**, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок;
- ❑ п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: **учетная политика организации должна обеспечивать «отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)».**

Законы и кодексы



Правило «приоритета содержания над формой»:

В Налоговом Кодексе РФ:

- ❑ п. 1 ст. 54.1 НК РФ закреплены правила, которые в гражданском законодательстве (по мнимым и притворным сделкам) существуют с 1964 года (Гражданский кодекс РСФСР) и лишь в 2013 году в ГК РФ были внесены поправки в понятие притворных сделок, а в законе о бухгалтерском учете с 2013 года:
 - ❑ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.



Правило «приоритета содержания над формой»:

П. 87 Постановления от 23 июня 2015 г. № 25 - намерения одного участника совершить притворную сделку для применения указанной нормы недостаточно.

Притворной сделкой считается также та, которая совершена на иных условиях. Например, при установлении того факта, что стороны с целью прикрыть сделку на крупную сумму совершили сделку на меньшую сумму, суд признает заключенную между сторонами сделку как совершенную на крупную сумму, то есть применяет относящиеся к прикрываемой сделке правила (Определение Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 16.04.2019 N 53-КГ18-38).

Налоговый орган обратился в суд с признанием сделки недействительной. ВС РФ, отменяя решения нижестоящих судов, отметил - для признания недействительной (по основанию – злоупотребление правом) двусторонней сделки необходимо установить, что злоупотребление правом допущено обеими сторонами сделки, которые действовали в обход закона (Определение ВС РФ от 21.01.2022 № 16-КГ24-35-К4).



Основная (деловая, экономическая) цель или бизнес-цель:

- ❑ подп. 1) п. 2 ст. 54.1 НК РФ появилось понятие «основная цель» — никак и ни где в законодательстве не закреплено, а цель неуплаты налогов считается противоправной априори.
- ❑ ГК РФ формулируется цель предпринимательской деятельности — как систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.
 - ❑ п. 1 ст. 50 ГК РФ юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли **в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации)** либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации).



Основная (деловая, экономическая) цель или бизнес-цель:

24 ноября 2016 года, Париж, подписана «Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения», ратифицирована РФ в 2019 году.

Введен обязательный минимальный стандарт, один из способов его выполнения: **«тест на основную цель» (Principle Purpose Test)**, что означает запрет на использование налоговых преимуществ, если основной целью является их получение, т.е. при применении пониженных ставок в соглашениях об избежании двойного налогообложения требуется подтвердить, что у сделки была реальная экономическая цель, отличная от цели неуплаты налогов и что доход возникает в связи с активной деятельностью компании. **Налоговые преимущества (пониженные ставки, льготы) должны стимулировать развитие бизнеса, инвестиций, а не являться самоцелью.**



Основная (деловая, экономическая) цель или бизнес-цель:

Принципы, заложенные в Многостороннюю конвенцию, схожи с правилами, заложенными:

- ❑ в подп. 1) п. 2 ст. 54.1 НК РФ: основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- ❑ применяемыми в судебной практике с отсылкой на Постановление ВАС РФ от 12.10.2006 № 53: налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).



Общие принципы:

- ❑ Часть 3 ст. 17 Конституции РФ - осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц.
- ❑ Положение ст. 10 ГК РФ устанавливает запрет на злоупотребление правом и направлено на реализацию принципа, закрепленного в ст. 17 (часть 3) Конституции РФ (определения КС РФ от 22.01.2014 № 208-О, от 25.02.2016 № 442-О, от 19.07.2016 № 1720-О).
- ❑ Принцип справедливости и разумности. Налоговое администрирование должно учитывать законные интересы налогоплательщиков и исключать создание условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (Постановление от 28.03.2000 № 5-П).

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Общие принципы:

- ❑ по смыслу правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 № 3-П: «судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискового характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов».
- ❑ Постановление КС РФ от 19.12.2019 № 41-П указано: осведомленность налогоплательщика о нарушениях контрагента может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов.

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях КС РФ:

- ❑ п. 3 Постановления КС РФ от 12.10.1998 № 24-П - повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов **нарушает конституционные гарантии частной собственности.**

Конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично - правовых отношений фактически произошло.

п. 3: истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях КС РФ:

- ❑ п. 3 Постановления КС РФ от 12.10.1998 № 24-П - повторное взыскание с **добросовестного** налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов **нарушает конституционные гарантии частной собственности.**

Конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично - правовых отношений фактически произошло.

п. 3: истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях КС РФ:

Вопрос по Постановлению № 24-П: д) могут ли быть возложены на юридические лица (налогоплательщиков) дополнительные обязанности, исполнение которых является условием признания их добросовестными налогоплательщиками?

- ❑ Определение КС РФ от 04.12.2000 № 243-О - Министерство либо иное ведомство РФ не вправе давать свое толкование положений ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации", отличающееся от толкования, данного самим Конституционным Судом РФ. Не могут они и истолковать использованное в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 года понятие **"добросовестные налогоплательщики"** как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях КС РФ:

Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О - отношения же банка и его клиента, вытекающие из договора банковского счета и основанные на **принципе разумности и добросовестности действий его участников, являются гражданскими правоотношениями**. Появилось понятие «недобросовестности» и налогоплательщиков впервые поделили на «добросовестных» и «недобросовестных».

- ❑ где в п. 2 Определения от 08.04.2004 № 168-О обозначены критерии **недобросовестного налогоплательщика** – это который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что приводит к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков.

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях КС РФ:

Определение от 08.04.2004 № 169-О, из особого мнения судьи А.Л. Кононова - при оценке противоречия в применении оспариваемой заявителем нормы следует исходить также из общеправовой и конституционной презумпции добросовестности участников гражданского оборота (ст. 10 ГК РФ) и положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п.7 ст. 3 НК РФ).

П. 2 Определения КС РФ от 29.09.2020 № 2311-О по ст. 54.1 НК РФ: **«конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных».**

Конституция РФ и
Конституционный
Суд РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях ВС РФ (ВАС РФ):

ВАС РФ в письме от 11.11.2004 № С5-7/уз-1355 определился с оценкой добросовестности:

«оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Заключенные сделки должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общими запретами недопустимости недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком. Принцип добросовестности в таком случае может использоваться правоприменительными органами в качестве критерия при разрешении налоговых споров».

Верховный суд
Высший
Арбитражный Суд
РФ



Добросовестность и недобросовестность в решениях ВС РФ (ВАС РФ):

абз. 3 п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25: оценивая действия сторон **как добросовестные или недобросовестные**, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации.

«...под злоупотреблением правом понимается поведение управомоченного лица по осуществлению принадлежащего ему права, сопряженное с нарушением установленных в ст. 10 ГК РФ пределов осуществления гражданских прав, осуществляемое с незаконной целью или незаконными средствами, нарушающее при этом права и законные интересы других лиц и причиняющее им вред или создающее условия причинения вреда. Злоупотребление как явление проявляется в большинстве случаев в том, что при внешне формальном следовании нормам права нарушитель пытается достичь противоправной цели. Формальному подходу, в частности, может быть противопоставлено выявление противоречивых, парадоксальных, необъяснимых обстоятельств, рассогласованности в доказательствах, нелогичности доводов» (Определение ВС РФ от 25.07.2019 по делу № А12-34933/2017).

Верховный суд
Высший
Арбитражный Суд
РФ



Должные осмотрительность и осторожность

Должные осмотрительность и осторожность: критерии добросовестности размещаемые на сайте ФНС России и толкование добросовестности постоянно расширяется (на 2020 год):

- ❑ в организации средняя заработная плата сотрудников не ниже среднего уровня по соответствующему виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- ❑ имеется всё необходимое для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (ресурсы);
- ❑ совершенные сделки с контрагентами имеют логичную экономическую цель;
- ❑ реальность осуществления операций производится с учетом времени, места нахождения имущества, объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- ❑ **результат любой сделки - получение прибыли;**
- ❑ **есть факты осуществления сделок с контрагентами. К оформлению финансово-хозяйственных взаимоотношений такой налогоплательщик подходит ответственно;**
- ❑ **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.**



Должные осмотрительность и осторожность:

- п. 10 Постановление № 53: 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 налогоплательщика с контрагентом.
 - «под должной осмотрительностью» должна пониматься **коммерческая осмотрительность**, предполагающая применение стандартов проверки деловой репутации, исправности, возможности исполнения, платежеспособности контрагента.
 - подп. 2) п. 2 ст. 54.1 НК РФ требует проявить обычную для хозяйственной деятельности осмотрительность при выборе контрагента (либо посредника) и понимать, как будет исполняться обязательство по сделке (операции) – с привлечением субподрядчика в подряде / дополнительных ресурсов в услугах и (или) лично.

**Должные
осмотрительность
и осторожность**



Должные осмотрительность и осторожность:

Кратко меры, которые могли свидетельствовать об осмотрительности и осторожности налогоплательщика в целях подтверждения добросовестности его контрагента были перечислены Минфином России в письмах от 13.12.2011 № 03-02-07/1-430, от 21.07.2010 № 03-03-06/1/477, от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177:

- ❑ получение налогоплательщиком от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- ❑ проверка факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ);
- ❑ получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от имени контрагента;
- ❑ использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента.

**Должные
осмотрительность
и осторожность**



ПАЛАТА
НАЛОГОВЫХ
КОНСУЛЬТАНТОВ
*Время платить налоги...
профессионально*

**БЛАГОДАРЮ
ЗА
ВНИМАНИЕ!**