

AB В части налоговой тайны внесены изменения в статью 102 Налогового кодекса¹. Повышают ли данные новации реальный уровень правовой защищенности бизнеса? Давайте разберемся вместе.

Налоговой тайны стало меньше. Последствия



Константин Сасов,
ведущий юрист компании
«Пепеляев Групп», адвокат, к. ю. н.

После вступления изменений в силу (согласно ч. 1 ст. 2 Закона № 134-ФЗ это случится через месяц со дня его официального опубликования) налоговую тайну налогоплательщика не будут составлять сведения:

- ▶ общедоступные, в том числе ставшие таковыми с согласия их обладателя — налогоплательщика;
- ▶ о суммах недоимки и задолженностям по пеням и штрафам;
- ▶ о среднесписочной численности работников за календарный год²;
- ▶ об уплаченных организацией в календарном году суммах налогов и сборов;
- ▶ о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год.

При этом сведения о налоговых недоимках, налоговых правонарушениях и мерах налоговой ответственности должны размещаться в форме открытых данных на официальном сайте ФНС России, в интернете.

Цель поправок очевидна: повысить налоговую осмотрительность налогоплательщика во избе-

жание связи с фирмой-однодневкой, не способной исполнить сделку и заплатить причитающиеся налоги в бюджет.

Судебная доктрина «должной осмотрительности»

Во всем мире одним из способов борьбы государства с уклонением от уплаты налогов служит судебная доктрина «должной осмотрительности». Она означает, что налогоплательщик, связавшийся с однодневкой осознанно, имеет от такой связи определенные выгоды и должен нести связанные с ними налоговые риски. «Критерий соучастия» в этой доктрине — один из основных. Стоит вспомнить, что неисполнение этого критерия судами Болгарии привело к прецедентному решению ЕСПЧ³ по делу «Булвес» АД против Болгарии. Именно ЕСПЧ признал национальную судебную практику, лишавшую налогоплательщиков права на вычеты НДС за виновные действия своего контрагента, не

¹ Федеральный закон от 01.05.2016 № 134-ФЗ (далее — Закон № 134-ФЗ)

² здесь и далее под календарным годом понимается год, предшествующий году размещения указанных сведений в интернете

³ решение ЕСПЧ от 22.01.2009 № 3991/03

уплатившего налог в бюджет, противоречащей Конвенции о защите прав и основных свобод, если судом не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо мог знать о налоговом нарушении контрагента.

В Российской Федерации эта доктрина закреплена в пункте 10 постановления Пленума ВАС РФ № 53⁴, где указано: «факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. 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».

В одном из постановлений Президиум ВАС РФ⁵ пришел к выводу о недопустимости отказа компании в вычетах по налогу на прибыль, если ее расходы носили реальный характер по реальным хозяйственным операциям, имеющим деловую цель и экономическую обоснованность, а налоговый орган не доказал осведомленности налогоплательщика о значимых фактах деятельности своего контрагента, имеющих значение при налогообложении.

К аналогичным выводам Президиум ВАС РФ пришел в отношении вычетов НДС. Суд заключил⁶, что оснований для выводов о не-

достоверности или противоречивости сведений в 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. ВАС РФ провозгласил свою правовую позицию в качестве общеобязательной для применения судами в других аналогичных делах и прямо указал на это в самом судебном акте.

Как работала эта судебная доктрина в 2015 году?

Некоторые суды наказывали налогоплательщиков за неосмотрительность, считая недостаточными: проверку лишь правоспособности контрагента по данным из ЕГРЮЛ⁷, запрос у контрагента только его учредительных документов⁸.

Суд защищал налогоплательщика, если он при заключении договора затребовал и получал у контрагента копии свидетельства о государственной регистрации, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, информационное письмо об учете в статрегистре России, устав, решение о создании и назначении руководителя, приказ о назначении руководителя, свидетельство о допуске к определенным видам работ, сведения с официального сайта ФНС России о том, что контрагент зарегистрирован в ЕГРЮЛ в статусе действующего юридического лица и состоит на налоговом учете по месту нахождения. Так, например, посредством обращения к сайту некоммерческого партнерства строителей фирма получила све-

дения, что контрагент на момент заключения договора и проведения работ был действующим членом СРО⁹.

Вектор судебной практики очевиден: шансы доказать свою осмотрительность и победить в налоговом споре есть только у тех налогоплательщиков, которые обладают наиболее полной информацией о контрагенте. В этот вектор укладываются и поправки к статье 102 Налогового кодекса: теперь можно будет узнать о контрагенте гораздо больше, чем раньше.

Но стало ли от этого легче вести бизнес предпринимателю, и снижает ли это налоговые риски налогоплательщика? Как представляется автору, нет. Поправки не гармонизируют, а разрушают гражданский оборот, поскольку дополнительно вносят в него заведомую неопределенность и дополнительные административные риски.

Не будет большой ошибкой утверждение, что в современной России нет ни одного крупного предприятия, у которого бы ежегодно не возникало налоговых споров (спорных недоимок, пеней, штрафов). Большинство действующих организаций когда-либо привлекалось к налоговой ответственности. Многие налогоплательщики имеют текущие налоговые недоимки; некоторые из них не погашены. Все эти участ-

⁴ пост. Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

⁵ пост. Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09

⁶ пост. Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09

⁷ пост. АС МО от 19.08.2015 № Ф05-10447/15

⁸ пост. АС МО от 19.06.2015 № Ф05-7225/15

⁹ пост. АС МО от 31.03.2015 № Ф05-2751/15

ники гражданского оборота сразу попадают в «зону отчуждения», где сделка с ними может быть опасна и неприемлема для контрагента.

В современной российской экономике большую долю занимает посреднический бизнес, а также сфера услуг, где предпринимательская деятельность может вестись незначительным числом персонала при минимальной наценке и прибыли. В случае невысокой налоговой нагрузки такой бизнес также на законных основаниях переходит в зону договорного риска. Для того чтобы избежать налоговых рисков с такими контрагентами, налогоплательщику придется изучать экономику их бизнеса, с тем чтобы дать ответы своему налоговому органу и суду. По сути, это означает тотальный налоговый контроль по принципу: «все проверять всех».

Стимулирует ли такой подход свободу экономической деятельности? По мнению автора, нет. Коммерческая деятельность становится еще более рискованной, дороже и опасней, чем прежде.

Облегчает ли новый закон работу налоговых органов?

Как представляется автору, да. Налоговый орган как регистратор давно не отвечает за достоверность данных фирм-однодневок, внесенных им в ЕГРЮЛ, как администратор — за качество налогового контроля за фирмами-однодневками. Как участник налогового спора он освобожден судом от доказывания того обстоятельства, что налогоплательщик знал или должен был знать о нарушениях своего контрагента.

По сути, государство самоустраняется от контрольных административных функций, перекладывая их на плечи самих участников гражданского оборота, фактически внедряя принцип круговой поруки.

Мировой опыт учит, что экономика растет только в странах, где предприниматели чувствуют себя свободно, а государство оказывает услуги за деньги налогоплательщиков и для их пользы.

О том, что новый закон не решает проблемы должной осмотрительности налогоплательщика, свидетельствует свежий пример из судебной практики.

Так, налогоплательщик оспорил¹⁰ в арбитражном суде включение его в «список неблагонадежных компаний» в Федеральном информационном ресурсе «Риски» на сайте ФНС России (www.nalog.ru) в разделе «Проверь себя и контрагента». Однако его требования к налоговому органу исключить порочащую информацию о нем из общедоступных источников информации были отклонены судами со ссылкой на то, что эти действия прав налогоплательщика не нарушают: эта информация не препятствует заключению им гражданско-правовых сделок, носит характер справочной и предназначена только для принятия должностными лицами налоговых органов решения о целесообразности проведения мероприятий налогового контроля. Верховный Суд РФ с таким выводом согласился¹¹.

Этот пример показывает, что информация, специально предназначенная для проявления налогоплательщиком должной осмотрительности, на деле (когда это

невыгодно налоговому органу) никакого правового значения не имеет.

На взгляд автора, новый закон ждет та же судьба. Спустя какое-то время суды будут приходить к аналогичным выводам: эта информация носит характер справочной и предназначена только для принятия должностными лицами налоговых органов решения о целесообразности проведения мероприятий налогового контроля.

На самом деле в современной России правовых и фактических оснований для внедрения круговой поруки налогоплательщиков не существует. Целесообразность применения этого принципа в налоговом праве зачастую объяснялась ссылками на следующие объективные обстоятельства.

Во-первых, уведомительный порядок государственной регистрации юридических лиц и предпринимателей не позволяет выявить налоговых мошенников на момент их появления (регистратор и администратор не обязаны лично знакомиться с учредителем, руководителем организации, проверять их дееспособность, местонахождение).

Во-вторых, дискретность налогового контроля не позволяет своевременно выявить факт неисполнения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей (камеральные проверки не позволяют достоверно определить размер налогооблагаемой базы,

¹⁰ пост. АС МО от 28.12.2015 № Ф05-18124/15

¹¹ определение ВС РФ от 26.04.2016 № 305-КГ16-3048

а к проведению выездной налоговой проверки лицо может прекратить свое существование).

В-третьих, упрощенная регистрация и ликвидация субъекта предпринимательства позволяют недобросовестному лицу не исполнить свои налоговые обязательства и уйти от налоговой ответственности.

Ежегодно государство провозглашало различные меры по борьбе с фирмами-однодневками.

Так, в 2015 году был принят очередной федеральный закон, направленный на предотвращение создания фирм на подставных лиц¹². Положения данного закона вступали в силу не одновременно, а по частям, но к 1 января 2016 года закон вступил в силу полностью.

Неналоговые законодательные предпосылки поддержаны обще-судебными ориентирами. Так, постановление Пленума Верховного Суда РФ¹³ закрепило принцип достоверности данных ЕГРЮЛ. Суд подтвердил презумпцию невиновности налогоплательщика: лицо, добросовестно полагающееся на данные реестра, не знает и не должно знать о недостоверности таких данных.

Изменения налогового законодательства в 2015 году существенно увеличили обязанности налогоплательщика и расширили права налогового органа в ходе камеральных налоговых проверок по НДС.

Так, с 1 января 2015 года налогоплательщики дополнительно обязаны включать в налоговую декларацию по НДС сведения, указанные в книге покупок и книге продаж, книгах учета выставленных и полученных счетов-фактур¹⁴.

С этой же даты введен электронный налоговый контроль налоговых деклараций по НДС (Big Data, или АСК НДС-2), позволяющий сопоставить исполнение налоговых обязанностей участниками всей цепочки хозяйственных операций с одним товаром, реализованным в течение квартала.

Согласно пункту 8.1 статьи 88 Налогового кодекса¹⁵ налоговый орган получил право истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к хозяйственным операциям, если им выявлены противоречия не между сведениями в его собственных документах, а между сведениями в его налоговой (и бухгалтерской) отчетности и налоговой (или бухгалтерской) отчетности других лиц. Обязательное условие: выявленные противоречия должны свидетельствовать либо о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджетную систему РФ, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению.

Новые редакции пункта 1 статьи 91 Налогового кодекса и пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса позволяют налоговому органу в ходе камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС получить доступ на территорию или в помещение проверяемого лица и произвести осмотр территорий, помещений проверяемого налогоплательщика.

Другие нормы Налогового кодекса не запрещают в рамках камеральной налоговой проверки допрос свидетеля¹⁶, выемку документов¹⁷ и проведение экспертизы¹⁸.

Таким образом, с 2015 года исчисление и уплата НДС в бюджет беспрепятственно контролируется государством фактически в режиме непрерывной выездной налоговой проверки каждого квартала текущего года.

Каков итог такой контрольной работы?

По данным ФНС России, которая подвела итоги работы системы автоматизированного контроля за уплатой НДС за 2015 год, у каждой десятой компании в России имеются серьезные расхождения в налоговой отчетности с отчетностью ее контрагентов¹⁹.

Возникает вопрос: что должны сделать налоговые органы для ликвидации таких расхождений? Ответ: обнаружить их выгодоприобретателей и доначислить налоги именно им, а не их контрагентам, виновным в «непроявлении должной осмотрительности». Пока в СМИ о таких действиях не сообщается.

Автору представляется, что после всех изменений законодательства РФ, расширяющих полномочия государства по борьбе с налоговыми правонарушителями, для применения в налоговом праве принципа круговой налоговой поруки никаких оснований не осталось. ■

¹² Федеральный закон от 30.03.2015 № 67-ФЗ

¹³ пост. Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25

¹⁴ пп. 5—5.2 ст. 174 НК РФ; Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ

¹⁵ в ред. Федеральных законов от 28.06.2013 № 134-ФЗ, от 04.11.2014 № 348-ФЗ

¹⁶ ст. 90 НК РФ

¹⁷ ст. 94 НК РФ

¹⁸ ст. 95 НК РФ

¹⁹ Баязитова А. Каждая десятая компания оказалась однодневкой // Известия. — 2015. — 12 декабря