



К.А. Сасов,

ведущий юрист юридической фирмы ООО «Пепеляев Групп»,
кандидат юридических наук

Новый виток борьбы государства с «однодневками»: кто победит?

В статье рассматривается соответствие налоговой политики государства целям, объявленным Президентом РФ, и анализируются способы защиты налогоплательщика от необоснованных налоговых претензий.

Ключевые слова: фирмы-«однодневки», камеральные налоговые проверки, возмещение НДС, практика ЕСПЧ

Экономический фон и налоговые новации

Россия вступила в 2015 год на волне начинающегося экономического кризиса. Его внешние проявления таковы:

- остановка экономического роста с перспективой спада деловой активности;
- падение валютной выручки за экспорт нефти и газа в связи с падением мировых цен на энергоносители (почти в 2 раза за IV квартал 2014 г.) и сокращение спроса на российский газ в Европе (почти в 2 раза за 2014 г.);
- резкое снижение курса национальной валюты (на 70% за IV квартал 2014 г.);
- повышение базовой ставки кредитования ЦБ РФ (на 70%);

- экономические санкции (внешние и собственные), итогом которых стал рост цен на товары, работы, услуги (как импортные, так и отечественные).

В условиях угрозы дефицита государственного бюджета на 2015 г. российские власти проявляют повышенное внимание к налоговой политике. Президент РФ в конце 2014 г. перечислил планируемые меры государственного оживления отечественного бизнеса¹:

- ограничение повышения налоговой нагрузки (невведение новых налогов и стабилизация налоговых ставок существующих налогов на срок до 4 лет);
- снижение административного пресса (сокращение числа административных проверок);
- проведение налоговой амнистии и амнистии «убежавшего» капитала;
- налоговые каникулы для нового бизнеса (в течение первых 2 лет деятельности).

Однако Президент РФ обошел вниманием тему борьбы государства с фирмами-«однодневками». Между тем на новый виток таких усилий указывают изменения в налоговом законодательстве (как принятые, так и готовящиеся):

- 1) изменения НК РФ, направленные на повышение качества и интенсивности камеральных проверок НДС (в налоговую декларацию по НДС налогоплательщику с 2015 г. необходимо включать сведения из книг продаж и покупок, у налоговых органов появляется возможность проверить сразу уплату НДС и реальность ее исполнения всеми контрагентами по сделке с одним товаром, работой, услугой);
- 2) принятие Государственной Думой в первом чтении законопроекта № 613254-6 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части обеспечения достоверности сведений, представляемых при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Поправки нацелены на обеспечение достоверности ЕГРЮЛ, в том числе путем предотвращения создания юридических лиц с номинальными учредителями и генеральными директорами;
- 3) внесение в Государственную Думу проекта поправок в ст. 21.1. НК РФ о налоговой добросовестности налогоплательщиков (проект закона № 529775-6), вводящих понятие «злоупотребление правом» и предполагающих оценку поведения налогоплательщика сквозь призму его целеполагания.

Рассмотрим эти новшества по отдельности.

¹ 4 декабря 2014 г. В.В. Путин обратился к Федеральному Собранию с ежегодным Посланием. Оглашение послания по традиции состоялось в Георгиевском зале Кремля в присутствии свыше 1000 приглашенных. См.: <http://kremlin.ru/news/47173>.

Новый порядок проведения камеральных проверок налоговых деклараций по НДС

Согласно п. 8.1 ст. 88 НК РФ (в ред. Федеральных законов от 28.06.2013 № 134-ФЗ, от 04.11.2014 № 348-ФЗ) налоговый орган получает право требовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к хозяйственным операциям, если им выявлены противоречия между сведениями в налоговой (и бухгалтерской) отчетности налогоплательщика и налоговой (или бухгалтерской) отчетности других лиц. Обязательное условие — выявленные противоречия должны свидетельствовать о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению. Оперативно установить такие несоответствия позволяет специальная компьютерная программа *Big data* АКС НДС-2 и два обстоятельства:

- 1) обязанность всех плательщиков сдавать налоговую отчетность в электронном виде;
- 2) обязанность представлять в инспекцию в электронном виде сведения из книг продаж и покупок.

Кроме того, эффективность налогового контроля повышает возможность применить методы выездной налоговой проверки в рамках камеральной налоговой проверки. Так, п. 1 ст. 91 НК РФ позволяет налоговому органу в ходе камеральной проверки налоговых деклараций по НДС получить доступ на территорию или в помещение проверяемого лица, а п. 1 ст. 92 НК РФ — произвести осмотр территорий, помещений проверяемого налогоплательщика.

Принимая во внимание, что другие нормы НК РФ не запрещают в рамках камеральной налоговой проверки допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ), выемку документов (ст. 94) и проведение экспертизы (ст. 95), можно утверждать, что камеральная проверка НДС в 2015 г. фактически превратится в выездную. Разница только в том, что для ее проведения налоговому органу не нужно будет постоянно находиться на территории налогоплательщика, всю необходимую информацию и документы налогоплательщики будут доставлять по местонахождению налогового органа.

Успеть провести все мероприятия налогового контроля за 3 месяца, отведенные на камеральную проверку (п. 2 ст. 88 НК РФ), не составит труда, тем более что информация о подозрительных контрагентах с признаками фирмы «однодневки» (место массового учета юридических лиц, массовый учредитель, руководитель, заявление о непричастности к деятельности организации от фиктивного руководителя и т.д.) налоговым органам известна заранее из собственных баз данных, имеющих гриф ДСП.

Эффективность налогового контроля в рамках камеральной проверки обеспечивается правом налогового органа приостановить операции налогопла-

тельщика-организации по его счетам в банке и перевод его электронных денежных средств в случае неисполнения им обязанности по передаче налогового органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган (ст. 76 НК РФ).

Идея «прозвонить» всех участников отношений по поводу реализованного с НДС товара (работы, услуги) достаточно привлекательна для налоговых органов: администратор НДС в режиме онлайн получает информацию о достоверности в бюджете средств для возмещения налога. Однако такая простота чревата объективным вменением налоговой ответственности: велик соблазн «дособрать» НДС с любого участника цепочки сделок и выбрать из них не самого виноватого, а самого платежеспособного.

Меры обеспечения достоверности сведений, представляемых при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

Поправки, предлагаемые в Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», носят сугубо декоративный характер. Они не ставят надежный заслон перед регистрацией организации на подставное лицо и не делают ликвидацию такой организации упрощенной. Отказ руководителя от какой-либо причастности к организации, не заплатившей налоги (фирме-«однодневке»), заявленный налоговому органу или суду, по-прежнему не влечет исключения этой организации из ЕГРЮЛ.

К сожалению, остаются неэффективными даже поправки в ГК РФ, предназначенные для решения аналогичной задачи. Так, согласно п. 3 ст. 51 ГК РФ (в ред. ФЗ от 28.06.2013 № 134-ФЗ) до государственной регистрации юридического лица уполномоченный государственный орган обязан провести проверку достоверности данных, включаемых в ЕГРЮЛ. Пункт 7 этой статьи предусматривает возмещение лицу убытков, причиненных включением в ЕГРЮЛ недостоверных данных о юридическом лице по вине уполномоченного государственного органа, за счет казны Российской Федерации.

За время действия этих норм арбитражные суды неоднократно выявляли случаи недостоверности сведений в ЕГРЮЛ о директорах юридических лиц (доказательством становились свидетельские показания лиц, числящихся по ЕГРЮЛ руководителями организаций). В ситуации, когда контрагент доверился информации из ЕГРЮЛ и пострадал за это доверие материально (доначисленные налоги, пени, штрафы), казна Российской Федерации должна отвечать за действия уполномоченного государственного органа. Между тем случаев обращений за возмещением убытков, вызванных такой недостоверностью, в судебной практике не обнаружено.

Законопроект о добросовестности налогоплательщика

Проект закона, внесенного в Государственную Думу, предлагает дополнить НК РФ статьей 21.1, которая дает определение понятию «злоупотребление правом» для целей налогообложения. По замыслу автора поправок, «злоупотребление правом» — это действия налогоплательщика с незаконной целью (неуплата налога). Главным недостатком этой дефиниции является ее неопределенность. Так, если в итоге реализации хозяйственной деятельности определенным образом налоговый результат окажется ниже, чем при другом способе хозяйствования, то всегда будет наличествовать упрек в злоупотреблении правом. Некоторые эксперты уже негативно отреагировали на этот законопроект, справедливо отмечая, что это поворот к доктрине недобросовестности налогоплательщика, не выдержавшей проверку временем².

Стоит согласиться, что налоговое законодательство должно формулироваться так, чтобы его исполнение не допускало двоякого толкования, а все налоговые риски государства были бы минимизированы прямыми запретами и ограничениями. Правила толкования налогового закона в пользу налогоплательщика закреплено в п. 6, 7 ст. 3 НК РФ. Именно этот принцип защищал КС РФ в своем Постановлении от 20.02.2001 № 3-П.

Приведенная законодательная инициатива покушается на законные нормы и конституционные принципы.

Можно заключить, что государство по-прежнему не собирается искоренять фирмы-«однодневки» и продолжает курс на сбор налоговых недоимок с их нерадивых контрагентов. Налогоплательщикам по-прежнему придется брать на себя государственные функции по проверке налоговой добросовестности своих партнеров по бизнесу, не доверяя сведениям из ЕГРЮЛ.

В связи с этим не теряет актуальности правовая позиция Президиума ВАС РФ, высказанная в Постановлении от 20.04.2010 № 18162/09 по делу ОАО «Муромский стрелочный завод». Суд заключил, что оснований для выводов о необоснованности налоговых вычетов НДС не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений. По мнению суда, право на налоговый вычет (налоговую выгоду) связано с реальностью хозяйственных операций налогоплательщика, которая может быть опровергнута только по основаниям, перечисленным в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

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. Устойчивости ей добавляет соответствие Решению ЕСПЧ от 22.01.2009 № 3991/03 по делу „Булвес АД“ против Болгарии».

² См.: Лялин Л. Как определить добросовестность налогоплательщика // Актуальная бухгалтерия. 2014. № 9. С. 8–9.

Актуальность практики ЕСПЧ

Похоже, что после ликвидации ВАС РФ надежным правовым ориентиром для арбитражных судов становятся нормы Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 (далее — Конвенция), которая ратифицирована Федеральным законом от 30.03.1998 № 54-ФЗ. На нее стали напрямую ссылаться некоторые суды, рассматривающие конкретные налоговые споры российских налогоплательщиков.

Так, в постановлении от 11.11.2014 по делу № А19-19478/2013 Четвертый арбитражный апелляционный суд указал следующее: «Порядок налогообложения в Российской Федерации регулируется не только национальным налоговым законодательством, но и нормами международного права. Одним из таких международно-правовых актов является Конвенция <...> Российская Федерация в соответствии со статьей 46 Конвенции признает юрисдикцию Европейского суда по правам человека обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случаях предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов, когда предполагаемое нарушение имело место после их вступления в действие в отношении Российской Федерации. С учетом изложенного, представляет важное практическое значение Решение Европейского суда по правам человека от 09.01.2007 № 803/02 „Интерсплав“ против Украины».

Действительно, в п. 38 решения Европейского суда по правам человека указано, что государство имеет большие возможности для оценки того, что составляет публичные интересы, а национальный законодательный орган — широкое усмотрение при осуществлении экономической и социальной политики. Однако такие рамки оценки не являются неопределенными, и их использование подлежит надзору со стороны институтов Конвенции. С точки зрения Европейского суда, когда у государственных органов есть информация о злоупотреблениях в системе возмещения налога на добавленную стоимость определенным субъектом, они могут принимать соответствующие меры для предотвращения или прекращения этих злоупотреблений. Суд, однако, не может принять в качестве аргумента, выдвинутого представителем государства, общую ситуацию с возмещением налога на добавленную стоимость, если отсутствуют какие-либо признаки прямого участия заявителя в таких злоупотреблениях.

Из смысла решения Европейского суда по правам человека следует, что основанием для отказа налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость не может быть неправомерное поведение третьих лиц — поставщиков. Из данного решения также следует необходимость доказывания налоговыми органами, что именно налогоплательщик-заявитель умышленно использует слабости государственной контрольной функции.

Стоит согласиться, что для налогоплательщика при заключении сделки с контрагентом достаточным доказательством законности осуществления поставщиком предпринимательской деятельности является наличие фирменного наименования, ИНН, КПП, ОГРН, открытого банковского счета, а в не-

обходимых случаях — лицензия. При этом счет юридического лица в банке открывается на основании договора и справки от налоговой инспекции, где данный налогоплательщик стоит на учете.

Налогоплательщик вправе заключать с поставщиком любые сделки в пределах правосубъектности последнего. При этом налогоплательщик не обязан лично вступать в контакт с представителем поставщика при заключении договора. Для быстроты используются современные средства телекоммуникаций. Закон, в частности ст. 434 ГК РФ, позволяет заключать договоры путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной и иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны договора.

Представляется, что такие правовые ориентиры будут оставаться для налогоплательщиков в арбитражных судах РФ актуальными еще долгое время.