

Правовой стандарт добросовестности налогообязанного лица

The legal standard of integrity of a taxable person

Непомнящий П.А.

Аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой, ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», г. Саратов
e-mail: neppavel@mail.ru

Непомняшчы Р.А.

Postgraduate student Department of Financial, Banking and Customs Law named after Professor Nina Ivanovna Khimicheva, Saratov State Law Academy, Saratov
e-mail: neppavel@mail.ru

Аннотация

Исследование посвящено проблеме формирования правового стандарта добросовестного поведения налогоплательщика в российском налоговом праве. Автор доказывает, что заимствование международных антиуклонительных конструкций (в частности, теста основной цели) без адаптации к национальным гарантиям защиты прав налогоплательщика ведет к легализации объективного (безвиновного) вменения. Обосновано, что отказ от налоговой реконструкции при установлении фактов злоупотребления приводит к доначислению налогов, выходящему за пределы действительной налоговой обязанности и приобретающему карательный и конфискационный характер. Предложен переход от ретроспективного выявления формальных дефектов фактов хозяйственной жизни налогоплательщика к восстановительной модели ответственности, а также законодательное закрепление стандарта должной осмотрительности. Выявлен дефект цифровизации налогового администрирования, при котором данные автоматизированных систем контроля способны фактически заместить процедуру доказывания вины, возлагая бремя доказывания добросовестности на налогоплательщика.

Ключевые слова: добросовестность в налоговом праве, необоснованная налоговая выгода, статья 54.1 НК РФ, налоговая реконструкция, тест основной цели, должная осмотрительность, объективное вменение.

Abstract

The study is devoted to the problem of forming a legal standard of fair conduct of a taxable person in Russian tax law. The author proves that borrowing international anti-tax structures (in particular, the test of the main purpose) without adapting to national guarantees for the protection of taxpayer rights leads to the legalization of objective (innocent) imputation. It is proved that the refusal of tax reconstruction when establishing the facts of abuse leads to additional taxes that go beyond the limits of the actual tax obligation and acquire a punitive and confiscatory character. A transition from the retrospective identification of formal defects in the facts of a taxable person's economic life to a restorative model of responsibility is proposed, as well as the legislative consolidation of the due diligence standard. A defect in the digitalization of tax administration has been identified, in which data

from automated control systems can actually replace the procedure for proving guilt, placing the burden of proving good faith on the taxable person.

Keywords: good faith in tax law, unjustified tax benefit, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, tax reconstruction, test of the main purpose, due diligence, objective imputation.

Современная модель налогового администрирования, ориентированная на предупреждение правонарушений, обуславливает переосмысление природы юридической ответственности, которая классически сводится к ретроспективной реакции государства на совершенное правонарушение. Ключевое значение приобретает проспективная (позитивная) ответственность, определяемая в общей теории права как осознанная социальная необходимость инициативного выполнения долга [1, с. 276]. Добросовестность в этом контексте выражается не в стремлении избежать санкции, а становится внутренним стандартом поведения, исключающим необходимость постоянного внешнего контроля [2, с. 95]. Эта трансформация правосознания, выражающаяся в качественном повышении уровня налоговой культуры, по справедливому замечанию М.Н. Садчикова, является необходимым условием обеспечения налогового суверенитета государства и легитимности формирования бюджетных фондов [3, с. 21].

Вместе с тем концепция позитивной ответственности имеет границы, игнорирование которых влечет риск объективного (безвиновного) вменения. Юридическая обязанность по своей природе является установленной мерой должного поведения самого субъекта, а потому требование добросовестности не может служить основанием для возложения на налогоплательщика ответственности за действия третьих лиц, находящихся вне сферы его контроля. Из этого следует, что расширительное толкование позитивной ответственности в налоговом праве как обязанности гарантировать добросовестность всей цепочки контрагентов противоречит природе правовой ответственности и подменяет категорию вины фискальной целесообразностью.

В зарубежных правопорядках антиуклонительные механизмы, основанные на принципе добросовестности, функционируют в логике «умного регулирования» («smart regulation»): прямое вмешательство компетентных органов с пересмотром налоговых обязательств предполагается экстраординарным. И.А. Усенков обоснованно указывает, что эффективность подобных правил обусловлена их применением именно в качестве исключения, а не общего порядка администрирования [4, с. 131]. В российской правоприменительной практике, однако, прослеживается устойчивая тенденция к трансформации такого исключительного инструментария в рутинный механизм контроля, что актуализирует потребность в установлении законодательных ограничений дискреции публичной власти.

Исторически доктрина необоснованной налоговой выгоды сформировалась как вынужденный ответ правопорядка на агрессивные формы налоговой оптимизации в условиях законодательного пробела. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ), фактически взяв на себя функцию субсидиарного нормотворчества, имплементировал в налоговую практику доктрины «деловой цели» (business purpose) и «приоритета существа над формой» (substance over form). Архитектура Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 г. [5] базировалась на презумпции добросовестности налогоплательщика и применении комплексного подхода к квалификации обстоятельств получения налоговой выгоды.

Следует согласиться с позицией Д.В. Винницкого, который отмечает, что главная задача антиуклонительных норм – не вытеснить собой ординарное отраслевое регулирование, а лишь стабилизировать сферу действия основной нормы в ситуациях ее обхода посредством формально законных действий [6, с. 48]. Утрата свойства экстраординарности в современной практике применения ст. 54.1 НК РФ негативно отразилась на справедливости правоприменения. С.В. Савсерис предупреждал, что механическое заимствование западных судебных доктрин без внедрения компенсаторных механизмов создает риск того, что деструктивный эффект

от правовой неопределенности многократно превысит позитивный эффект борьбы с уклонением от уплаты налогов [7, с. 52].

Несмотря на доктринальные предостережения, отечественный законодатель избрал путь прямолинейной кодификации. Введение ст. 54.1 НК РФ ознаменовало отказ от гибкого эволюционного развития в пользу строгих рамочных запретов. С.Г. Пепеляев указывает на риск утраты сложившейся судебной практики, отмечая необходимость развития, а не нивелирования достигнутого уровня правопонимания [8, с. 6]. Системный дефект нормы кроется в методологическом смешении разнородных правовых явлений. В рамках одной ст. 51.1 НК РФ законодатель объединил уголовно-наказуемое налоговое мошенничество и собственно обход закона.

При толковании положений ст. 54.1 НК РФ выявляется двухуровневая система оценки хозяйственной жизни налогоплательщика.

Первый уровень оценки (п. 1 ст. 54.1 НК РФ) устанавливает безусловный запрет на уменьшение налоговой базы через искажение сведений о фактах хозяйственной жизни. По своей природе – это специализированное средство противодействия налоговому мошенничеству, когда субъект сознательно имитирует хозяйственную деятельность без цели получения экономического результата. Однако использование оценочной категории «искажение» без учета критериев разграничения умышленного обмана и методологической ошибки порождает значительные риски возникновения правовой неопределенности. Вменение искажения сведений о фактах хозяйственной жизни без доказательства прямого умысла на создание фиктивного документооборота представляет собой объективное вменение. Опираясь на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации [9], следует констатировать, что рассматриваемая норма направлена на конкретизацию механизма налогового контроля с целью поддержания баланса частных и публичных интересов, а не на установление универсального инструмента отказа в налоговой выгоде. Вместе с тем конструкция п. 1 содержит методологический дефект. Для целей квалификации сделки в качестве мнимой или притворной правопорядок уже располагает институтом ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации, а введение специальной налоговой нормы создает для правоприменителя риск подмены детального анализа воли сторон формальной ссылкой на п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Второй уровень оценки (п. 2 ст. 54.1 НК РФ) требует кумулятивного соблюдения телеологического и субъектного критериев. Механизм теста основной цели (Principal Purpose Test, PPT), реципированный из Многосторонней конвенции по имплементации связанных с налоговыми соглашениями мер для предотвращения BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 2017 г., несет в себе фундаментальную структурную асимметрию распределения бремени доказывания. В. Чанд указывает, что для фискального органа установлен пониженный порог доказывания [10, с. 487]. Д.Г. Дафф отмечает, что PPT накладывает на орган лишь первичное бремя доказывания, после чего обязанность доказывания наличия деловой цели переходит на частное лицо [11, с. 989]. Б. Кузнецки именуется данную модель презумпцией злоупотребления [12, с. 283].

Отечественная практика радикализовала подход, внедрив через ведомственное нормотворчество контрфактическое моделирование (but-for test). ФНС России предписывает налоговым органам оценивать гипотетическое поведение налогоплательщика в смоделированной ситуации, когда операция совершается в отсутствие налоговой экономии [13]. Данный тест субъективен и практически непроверяем для лица, требуя доказывания отрицательного факта. И.А. Хаванова констатирует, что принцип основной цели оценивается в науке как чрезмерно широкий и неопределенный [14, с. 42]. Более того, логика такого моделирования вступает в противоречие с сущностью института налоговых льгот. Д.В. Винницкий справедливо отмечает, что законодательный запрет на налоговый мотив лишает стимулирующие нормы телеологического основания [6, с. 48]. Тест надлежащего исполнения обязательств контрагентом

(подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ) порождает не меньшие дефекты правоприменения. Буквальное толкование нормы идентифицирует риск отказа в вычетах добросовестному лицу за действия лиц, находящихся вне сферы его контроля. Н.Д. Эриашвили, А.И. Григорьев и А.П. Скворцова подвергают справедливой критике этот подход как прямо противоречащий позиции Конституционного Суда РФ об исключении ответственности за действия третьих лиц [15, с. 41]. О.А. Ногина и С.В. Овсянников убедительно обосновывают принцип субсидиарности: общие антиуклонительные нормы не должны подменять собой специальные [16, с. 87]. Тем самым, тест исполнения сделки (совершения операции) должен толковаться не формально, а с учетом реального экономического содержания.

В процессе эволюции правоприменения стандарт должной осмотрительности трансформировался из разумной коммерческой предосторожности в фактическую обязанность по осуществлению элементов налогового контроля. Налогоплательщику вменяется комплексная проверка контрагента, включающая анализ сведений о реорганизации, участии в судебных спорах, наличии признаков технической компании. Однако даже государственные заказчики, действующие в рамках детально регламентированных процедур отбора поставщиков, объективно не застрахованы от неисполнения обязательств контрагентами. Если публичный субъект, обладающий значительными административными ресурсами, не гарантирован от подобных рисков, то требование аналогичного стандарта от частного лица противоречит принципу реальной исполнимости обязательства. Это обуславливает необходимость законодательного закрепления закрытого перечня проверочных действий, исполнение которых презюмирует добросовестность налогоплательщика.

Важно отметить, что механизм преодоления карательного уклона налогового администрирования неразрывно связан с реализацией института налоговой реконструкции. Выявление злоупотреблений со стороны налогоплательщиков не должно приводить к отказу в признании понесенных материальных затрат для целей уменьшения налоговой обязанности. Как указывает Н.В. Витрук, государственное принуждение должно быть направлено на исполнение обязанности в ее действительном экономическом размере [17, с. 32]. Тем самым, отказ в проведении налоговой реконструкции способен нарушить конституционный режим собственности, превращая налог в конфискационную санкцию.

Потребность доктринального анализа пределов добросовестности приобретает особое значение в условиях цифровизации налогового контроля. Внедрение автоматизированных программных комплексов (АСК НДС и др.), выводя налоговое администрирование на качественно новый уровень технологической прозрачности, не должно подменять собой правовые процедуры доказывания. Как справедливо отмечает А.Р. Самойлов, использование программных продуктов не упрощает и не снимает с налоговых органов бремя доказывания вины налогоплательщика [18, с. 322]. Представляется, что отсутствие нормативно определенных границ добросовестного поведения налогоплательщика в условиях цифровизации создает риски объективного вменения на основании данных автоматизированного анализа. С.А. Мосин, анализируя конституционно-правовую доктрину, обоснованно указывает на недопустимость построения налоговой системы, исходящей из презумпции недобросовестности экономических субъектов [19, с. 133].

Проведенное исследование позволяет констатировать, что действующая модель противодействия налоговым злоупотреблениям, закрепленная в статье 54.1 НК РФ, представляет собой гибридную конструкцию, заимствующую элементы западных судебных доктрин и международных стандартов, однако лишенную процессуальных гарантий, в том числе обязанности налоговой реконструкции. Отсутствие этих компенсаторных механизмов приводит к тому, что антиуклонительные нормы утрачивают экстраординарный характер и применяются как рутинный инструмент администрирования, а стандарт должной осмотрительности трансформируется в фактическую обязанность по осуществлению налогового

контроля, не обеспеченную критерием реальной исполнимости. Цифровизация налогового контроля, выводя налоговое администрирование на качественно новый уровень технологической прозрачности, усугубляет эти дефекты, так как данные автоматизированных систем способны фактически заместить процедуру доказывания вины, перекладывая на налогоплательщика бремя опровержения презумпции недобросовестности. Отказ от проведения налоговой реконструкции при выявлении злоупотреблений приводит к доначислению, выходящему за пределы действительной налоговой обязанности и приобретающему карательный характер, что противоречит конституционному принципу экономического основания налога.

Преодоление выявленных дефектов требует концептуального перехода от ретроспективного выявления формальных дефектов к восстановительной модели ответственности, предполагающей определение действительного размера налоговых обязательств. Представляется целесообразным закрепить в ст. 3 НК РФ опровержимую презумпцию добросовестности налогоплательщика с возложением обязанности по ее опровержению и доказыванию умысла на налоговый орган, дополнить п. 2 ст. 54.1 НК РФ императивной обязанностью налогового органа проводить налоговую реконструкцию с учетом фактически понесенных налогоплательщиком расходов, законодательно установить стандарт должной осмотрительности налогоплательщика, содержащий закрытый перечень проверочных действий, выполнение которых исключает его ответственность за действия третьих лиц, о недобросовестности которых он не знал и не мог знать. Такой подход обеспечит симметричность требований к участникам налоговых правоотношений, восстановит баланс частных и публичных интересов в системе налогового администрирования и сформирует современный стандарт добросовестности налогоплательщика в условиях развития концепции проактивной ответственности.

Литература

1. Алексеев С.С. Общая теория права. В 2-х т. Т. 1. М.: Юрид. лит., 1981. 360 с.
2. Харт Г.Л.А. Понятие права / пер. с англ.; под общ. ред. Е.В. Афонасина и С.В. Моисеева. СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2007. 302 с.
3. Садчиков М.Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации: дис. д-ра юрид. наук. Саратов, 2021. 426 с.
4. Усенков И.А. Принцип добросовестности и его проявления в российском праве как средства «умного регулирования» // Право и политика. 2023. № 8. С. 128–136.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» // Вестник ВАС РФ. 2026. № 12.
6. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность льготы, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44–57.
7. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М.: Статут, 2007. 191 с.
8. Пепеляев С.Г. Ст. 54.1 НК РФ – шаг к необходимости введения налогового комплаенса? // Законодательство. 2018. № 8. С. 5–9.
9. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».
10. Chand V. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test // International Taxation. 2015. Т. 12. С. 484-490.

11. Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test: Part II // Canadian Tax Journal. 2018. Т. 66. № 4. С. 947.
12. Kuzniacki B. The principal purpose test (PPT) in BEPS action 6 and the MLI: Exploring challenges arising from its legal implementation and practical application // World Tax Journal. 2018. С. 233.
13. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальные документы. 2021. № 10, 16.
14. Хаванова И.А. Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил // Финансовое право. 2019. № 7. С. 40–43.
15. Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И., Скворцова А.П. Налоговые злоупотребления: концепции определения добросовестности налогоплательщика // Вестник Московского университета МВД России. 2018. № 2. С. 40–42.
16. Ногина О.А., Овсянников С.В. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. 2022. Т. 13. №. 1. С. 83–106.
17. Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности: монография. 2-е изд. М.: Норма, 2009. 431 с.
18. Самойлов А.Р. О необходимости нормативного закрепления добросовестности в налоговом праве // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2021. № 4 (47). С. 321–330.
19. Мосин С.А. Конституционно-правовые презумпции в отраслевом законодательстве // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2013. № 6 (95). С. 130–134.