

УДК 336.2

**НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ИЗВИНИТЕЛЬНОГО НЕЗНАНИЯ
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

© 2019 г.

Ж.Г. ПопковаРоссийский государственный университет правосудия, Н. Новгород
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

zhpopkova@rambler.ru

Поступила в редакцию 15.05.2019

Исследуются проблемные вопросы правового значения извинительного незнания в налоговом праве. В основу работы положены методы исторического исследования, анализа, синтеза. При рассмотрении нормативно-правовых актов и судебных актов применялся формально-юридический метод исследования. Рассмотрен ряд аспектов исторического развития извинительного незнания в налоговом праве. Разграничивается извинительное незнание налогоплательщика о фактах, имеющих юридическое значение, в вопросах признания налога уплаченным, а также в вопросах исчисления налога, в том числе с учетом установленных в законодательстве вычетов (расходов, льгот). Сделан вывод о том, что извинительное незнание может иметь правовое значение при решении вопроса о признании налога уплаченным (что в настоящее время фактически невозможно без использования банковских услуг), но не при использовании налогоплательщиком налоговых вычетов (расходов, льгот) в рамках исчисления отдельных налогов, поскольку извинительное незнание не может являться экономическим основанием для исчисления какого-либо налога. Результаты исследования могут быть использованы для дальнейших научных и практических разработок в сфере применения института налоговой льготы.

Ключевые слова: налоговый контроль, вычеты, расходы, налоговая обязанность, юридические факты, налоговая льгота.

В современном налоговом праве в качестве обстоятельства, существенно влияющего на права и обязанности налогоплательщика, зачастую учитывается его информированность о некоторых фактах. Например, в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981 рассматривался вопрос о том, заплатил ли индивидуальный предприниматель Грязнов Р.С. налоги через так называемый проблемный банк. Суд отметил, что выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Проблемы платежей в бюджет через проблемные банки имеют уже достаточно длительную историю, которая была существенно «обострена» после провозглашенного более 20 лет назад Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П. В литературе высказывается мнение, что концепция «добросовестности налогоплательщика» была фактически создана КС РФ и длительное время оказывала существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определе-

ния КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем» [1]. Как полагают ряд авторов, категория «недобросовестность налогоплательщика» была введена в оборот Определением КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О [2; 3; 4, с. 92].

Вопросы добросовестности традиционно имеют существенную степень разработанности в отечественном гражданском праве, в основном применительно к пределам осуществления гражданских прав. Более того, как полагает В.А. Белов, понятие о недобросовестном налогоплательщике судьи почерпнули именно из

гражданского права [5, с. 1]. С точки зрения Е.Г. Васильевой, генезис развития понятия «добросовестность» в отечественном законодательстве советского периода можно начинать с норм ГК РСФСР, который в статье 60 упоминал его применительно к единственному институту – виндикации [4, с. 91].

По мнению Г.А. Гаджиева, добросовестность, сквозь призму статьи 302 ГК РФ, должна рассматриваться как знание, информированность о фактах. Одной из причин принятия ошибочных решений судами является незавершенность дискуссии в науке гражданского права о сущности добросовестности, и, в частности, является ли добросовестность объективной догматической категорией частного права. Как известно, сторонником позиции, согласно которой добросовестность должна рассматриваться как объективная категория, был И.Б. Новицкий [6].

Говоря о работе И.Б. Новицкого, Г.А. Гаджиев, по всей видимости, имел в виду его статью, впервые опубликованную в 1916 году [7]. В частности, как отмечал И.Б. Новицкий в данном произведении, многочисленные случаи, когда гражданско-правовые нормы прямо или косвенно привлекают начало доброй совести, могут быть сведены к двум основным категориям. В одних случаях добрая совесть выступает в объективном значении, как известное внешнее мерило, которое принимается во внимание законом, судом, применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных сношениях друг с другом; здесь перед нами как бы открывается новый источник, выступает параллельная или подсобная норма, призываемая к действию законом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле, как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с наличием которого закон считает возможным связать те или иные юридические последствия.

При этом упоминание как добросовестности, так и недобросовестности по тексту ГК РФ и до изменений 2013 г. периодически имело место. В.А. Белов, комментируя указанную ситуацию, отметил, что в ГК РФ, как это ни покажется странным, не содержится ни слова о недобросовестности как понятии, как правовом институте! Слово (термин, обозначение, наименование) «недобросовестность» имеется, но одноименного понятия (категории) нет. С точки зрения указанного автора, добросовестность – это извинительная ошибочная субъективная психическая оценка дееспособным лицом собственных противоправных действий в качестве правомерных [5, с. 2, 7, 8].

С точки зрения того, что именно может извинительно не знать добросовестный субъект, можно учесть: *ignoratia facti excusat, ignoratia juris (haud) non excusat (neminem excusat)* – незнание факта извиняет, незнание права (ни в коем случае) (никого) не извиняет; *ignoratia eorum quae scire tenetur non excusat* – незнание того, что лицо должно знать, не извиняет [8, с. 185]; *scire et scire debere aequiparantur in jure* – знать и предполагаться знающим – это с точки зрения права одно и то же [8, с. 344].

Соответственно, для признания субъекта добросовестным (в субъективном смысле) ему позволительно не знать о неких, имеющих существенное юридическое значение, фактах (либо о значимых субъективных правах иных лиц, являющихся следствием этих неизвестных ему фактов). Незнание права традиционно никакого правового последствия не влечет; все субъекты предполагаются информированными о содержании норм права.

Однако вышеизложенные соображения относительно признания налога уплаченным через проблемный банк не затрагивают вопросов исчисления собственно суммы налога. При этом в силу п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. С.В. Савсерис предлагает исходить именно из экономической обоснованности налога [9]. Поскольку сумма в налогах некоторых правовых конструкций формируется с учетом по меньшей мере двух компонентов (налог на прибыль организаций – доходы и расходы; НДС – объем реализации товаров (работ, услуг) и налоговые вычеты и т.д.), следует полагать, что требование экономической обоснованности касается как итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджетную систему, так и ее компонентов. Этот подход подтверждается, например, тем, что в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами для целей налога на прибыль организаций понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Можно также напомнить, что в Определении ВС РФ от 25 июля 2018 г. № 308-КГ18-2949 разъяснено следующее: налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности налогоплательщика в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Указанная позиция представляет собой модификацию идеи, первоначально изложенной в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П: налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как пра-

вило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Сходную логику можно видеть в п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции.

Соответственно, налоговые обязательства не могут являться следствием знания (незнания) налогоплательщика о некоторых фактах, т.к. они являются следствием его фактической деятельности в экономической сфере, а не психических состояний (процессов) либо договоренностей (сделок).

С этой точки зрения, представляется вполне корректным поставить ряд вопросов: с учетом требования экономической основанности налога, может ли знание (незнание) налогоплательщика о некоторых существенных фактах влиять на размер налога, который он должен уплачивать? Может ли извинительное незнание налогоплательщика о некоторых фактах влиять на сумму налога, подлежащего уплате этим налогоплательщиком? Возможно ли наличие (отсутствие) у плательщика информации о некоторых фактах в принципе обозначить как имеющее экономическое значение?

Примечательно то, что в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, 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 налогоплательщика с контрагентом.

Тем не менее в данном разъяснении ВАС РФ речь идет, вообще говоря, не об извинительном незнании, а скорее об ином явлении – о неизвинительном знании плательщика о соответствующих фактах, косвенно подтверждающих участие налогоплательщика в некоторой «схеме», направленной на неуплату налогов, что и предполагает возможность лишения плательщика налоговой выгоды (в т.ч. расходов и вычетов).

Изложенное позволяет под несколько иным углом взглянуть на относительно распространенную ситуацию реального получения налогоплательщиком некоторых товаров (работ, услуг, сырья), но неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты. Как правило,

налогоплательщики используют в такой ситуации соответствующие вычеты (расходы) по налогу на прибыль организаций (по аналогичным налогам) и НДС, основываясь на имеющихся у них документах от «поставщиков». Налоговые органы при проверках лишают плательщиков права на налоговую выгоду, приходя к выводу, что реальный поставщик и получатель оплаты по поставке – не то лицо, которое указано в документах. Суды, в большинстве случаев, поддерживают полное лишение налогоплательщика соответствующих вычетов (расходов) по данной поставке, мотивируя свой подход Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

При этом в настоящее время крайне затруднительно обнаружить судебные акты по налоговым спорам, в которых бы имелись приблизительно такие формулировки: «налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты (расходы), так как он не знал и не мог знать, что в действительности товар поставлен ему не тем контрагентом, который указан в документах». Современные письма [10] ФНС России, посвященные налоговой выгоде, вообще не упоминают ранее исключительно значимое Постановление Президиума от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по Камскому заводу железобетонных изделий и конструкций, в котором фактически допускалось использование налогоплательщиком права на расходы по налогу на прибыль организаций и в ситуации, когда реальный поставщик товара (сырья, работы, услуги) вообще неизвестен, но расходы на поставку произведены по рыночным ценам. Кроме того, современные практикообразующие акты Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ также не содержат ссылок на данное Постановление Президиума ВАС РФ.

Более того, представляется, что подход, предполагающий единообразные правовые последствия по НДС и налогу на прибыль организаций при неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты, косвенно подтвержден в Определении КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3044-О. В основном данный судебный акт представляет интерес в том, что им фактически исключено самостоятельное обжалование в КС РФ постановлений пленумов ВС РФ и ВАС РФ как актов толкования закона. Разумеется, это не означает, что не может быть проверена конституционность норм законодательства в смысле, приданном им судебной практикой, в т.ч. и основанной на Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Тем не менее данная позиция КС РФ подвергается определенной критике [11].

Однако те судебные акты арбитражных судов и ВС РФ, которые стали основанием для обращения заявителя в КС РФ (по делу № А27-19064/2015: акционерное общество «Институт по проектированию предприятий горнорудной промышленности «Сибгипроруда» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области, об оспаривании решения по результатам выездной налоговой проверки с доначислениями НДС и налога на прибыль организаций), были основаны именно на Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и в них рассматривалась именно ситуация неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты.

В «отказном» Определении ВС РФ от 10 мая 2017 г. № 304-КГ17-3993 отмечается, что основанием для вынесения налоговым органом оспариваемого решения послужили выводы инспекции о неправомерном отнесении заявителем затрат к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, а также необоснованном применении налоговых вычетов по НДС по хозяйственным операциям с обществами с ограниченной ответственностью «СибирьМегаТрейд» и «Империл-НК» (выполнение проектных работ по договорам подряда). При этом судья ВС РФ, поддерживая позицию ИФНС и арбитражных судов, отметил, что суды исходили из доказанности налоговым органом обстоятельств того, что у общества отсутствовали реальные хозяйственные отношения с вышеуказанными контрагентами, которыми в действительности спорные работы не выполнялись. Таким образом, у заявителя отсутствовали права на вычеты по НДС; а также, поскольку суды не установили факта несения обществом соответствующих (по величине и по периоду) расходов, отсутствовали права на расходы по налогу на прибыль организаций.

Изложенное, как представляется, в целом свидетельствует о том, что в настоящее время налогоплательщик при исчислении суммы налога не может исходить из некоторого своего извинительного незнания, и данный довод в указанном вопросе не может иметь существенного значения в налоговых спорах.

Обоснование данного подхода, следует полагать, состоит в том, что при перечислении налога в бюджет банки фактически выполняют квазигосударственную функцию и максимально контролируются государством. Именно это обстоятельство отражено в упомянутом Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П: налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обя-

занность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Соответственно, извинительное незнание о финансовом состоянии банка в вопросах признания налога уплаченным вполне допустимо, поскольку для плательщика передача денежных средств банку в уплату налога близка по своей природе передаче денежных средств самому государству.

Что же касается вопросов применения плательщиком вычетов (расходов) по налогу на прибыль организаций (по аналогичным налогам) и по НДС, то здесь применить подобную логику уже не получится, т.к. государство не контролирует поставщиков товаров (работ, услуг, сырья) в той же мере, как и банки. Соответственно, здесь не может быть и аналогичного извинительного незнания.

Список литературы

1. Тютин Д.В. Налоговое право. М., 2017 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант».
2. Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М.: ТПП, 2016. С. 19.
3. Актуальные проблемы финансового права: Учебник / Под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М.: Юстиция, 2019. С. 240.
4. Васильева Е.Г. Налоговая выгода: Монография. М.: Юрлитинформ, 2015.
5. Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М.: Волтерс Клувер, 2006 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант».
6. Гаджиев Г.А. Легитимация идей «Права и экономики» (новые познавательные структуры для гражданского права). СПб., 2017. С. 43.
7. Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права // Вестник гражданского права. 2006. № 1. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
8. Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М.: Право и Закон, Экзамен, 2003.
9. Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно-практ. конф. 26–27 октября 2011 г. С. 15, 20.
10. Письмо ФНС России от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды».
11. Зарипов В.М. Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов? URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_p_ostanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (дата обращения: 06.01.2019).

SOME ASPECTS OF EXCUSABLE IGNORANCE OF THE TAX LAW

Zh.G. Popkova

The article examines the problematic issues of legal significance of excusable ignorance in the tax law. The work is based on the methods of historical research, analysis and synthesis. When considering normative legal acts, as well as judicial acts, the formal legal method of research was used. A number of aspects of the historical development of excusable ignorance in tax law are considered. Based on the research, the author distinguishes between the taxpayer's excusable ignorance about the facts of legal importance in the recognition of tax paid, as well as in the calculation of tax, with the account of the statutory deductions (expenses, benefits). It is concluded that excusable ignorance can have legal value in the recognition of the tax paid (which is now actually impossible without using bank services); However, it has no legal value for the taxpayer to be used for tax deductions (costs, benefits) as part of the calculation of individual taxes, since excusable ignorance may not be the economic basis for the computation of any tax. The results of the study can be used for further theoretical and practical work in the field of application of the institution of tax benefits.

Keywords: tax control, deductions, expenses, tax obligation, legal facts, tax benefits.

References

1. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo. M., 2017 [Elektronnyj resurs] // SPS «Konsul'tantPlyus», SPS «Garant».
2. Zaripov V.M., Selivanov A.S., Fadeev D.E. Nalogovaya vygoda: kodifikaciya i Perezagruzka. M.: TPP, 2016. S. 19.
3. Aktual'nye problemy finansovogo prava: Uchebnik / Pod red. A.D. Selyukova, I.A. Cindeliiani. M.: Yusticiya, 2019. S. 240.
4. Vasil'eva E.G. Nalogovaya vygoda: Monografiya. M.: Yurlitinform, 2015.
5. Belov V.A. K voprosu o nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchika: kriticheskij analiz pravoprimenitel'noj praktik. M.: Volters Kluver, 2006 [Elektronnyj resurs] // SPS «Garant».
6. Gadzhiev G.A. Legitimaciya idej «Prava i ekonomiki» (novye poznavatel'nye struktury dlya grazhdanskogo prava). Spb., 2017. S. 43.
7. Novickij I.B. Princip dobroj sovesti v proekte obyazatel'stvennogo prava // Vestnik grazhdanskogo prava. 2006. № 1. [Elektronnyj resurs] // SPS «Konsul'tantPlyus».
8. Latinskie yuridicheskie izrecheniya / Sost. prof. E.I. Temnov. M.: Pravo i Zakon, Ekzamen, 2003.
9. Savseris S.V. Ekonomicheskoe osnovanie naloga kak princip rossijskogo nalogovogo prava // Nalogovye spory: opyt Rossii i drugih stran: Po materialam V Mezhdunar. nauchno-prakt. konf. 26–27 oktyabrya 2011 g. S. 15, 20.
10. Pis'mo FNS Rossii ot 23 marta 2017 g. № ED 5 9/547@ «O vyyavlenii obstoyatel'stv neobosnovannoj nalogovoj vygody».
11. Zaripov V.M. Mozhno li osparivat' postanovleniya plenumov vysshih sudov? URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_p_ostanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (data obrashcheniya: 06.01.2019).