

Доктрина «недобросовестности налогоплательщика» и конституционная обязанность уплаты налога в законном размере

Доклад на заседании Научно-экспертного совета Союза «ПНК» по теме «Добросовестность налогоплательщика в системе налогового администрирования» 28 февраля 2025 г.

История вопроса

Статья 57 Конституции Российской Федерации говорит о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Она неслучайно помещена в главу №2 «Права и свободы человека и гражданина»: это означает, что права государства ограничены и российские налогоплательщики вправе не платить налоги, не установленные в законе.

Для борьбы с налоговыми злоупотреблениями российское государство применяло различные методы. Один из них – поражение в правах «недобросовестного» налогоплательщика, действия которого формально не противоречат закону (действия в обход закона), но имеют целью необоснованное сокращение своих налоговых обязательств («налоговая минимизация»).

Доктрина налоговой добросовестности

Считается, что термин «недобросовестный налогоплательщик» был введен в правоприменительную практику *Определением Конституционного Суда РФ №138-О от 25 июля 2001 г.*, разъясняющим свое *Постановление от 12 октября 1998 г. № 24-П*. По ходатайству ФНС РФ Конституционный Суд РФ разъяснил, что недобросовестные налогоплательщики – это те, которые заключают с банком недействительные сделки и этот факт установлен судом по иску налогового органа. Правовыми последствиями чего служит взыскание в бюджет всего, полученного по сделке, как это предусмотрено в пункте 11 [статьи 7](#) Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации".

В дальнейшей правоприменительной практике такое понятие стало наполняться новыми критериями, а лишение налогоплательщика прав – новыми способами.

Так, на пике судебной практики применения доктрины «недобросовестности» Конституционный Суд РФ принял *Постановление от 14.07.2005 г. №9-П*, которым лишил «недобросовестных» налогоплательщиков, препятствующим налоговому контролю, правом пользоваться законным сроком давности привлечения к налоговой ответственности. Между тем, такое понимание понятия «недобросовестного налогоплательщика» не было последовательным и единогласным¹.

Так, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, провозглашенной в *Определении от 18 января 2005 г. №36-О*, правоохранительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные

¹ По этому делу с особыми мнениями выступило 3 судьи Конституционного Суда: Г.А. Гаджиев, А.Л. Кононов, В.Г. Ярославцев.

законодательством. В своем особом мнении по делу² судья конституционного суда Кононов А.Л. развил эту позицию: «понятия недобросовестности и злоупотребления, как неопределенные и лишенные объективных признаков, не могут служить оправданием умаления гарантий, установленных законом».

Доктрина обоснованности налоговой выгоды

Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. предназначалось для ухода от субъективного оценочного понятия «недобросовестности», для чего ввело судебную доктрину «необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика». Её признаками было: оформление налогоплательщиком первичных документов, предусмотренных НК РФ с пробельной, недостоверной и противоречивой информацией, заключение притворных и мнимых сделок, сделок без деловой цели (с единственной и основной целью снижения налоговой обязанности). Доктрина исключала автоматическую ответственность за нарушения контрагентов налогоплательщика. В п.10 Постановления 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».

Конституционные права налогоплательщика на уплату налога в законном размере защищает п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г., предусматривающий налоговую реконструкцию, близкую по смыслу с гражданско-правовой реконструкцией по правилам п.2 ст. 170 ГК РФ. Примером такой реконструкции служит Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 по делу № А71-13079/2010 по делу ОАО «Камский завод ЖБИиК», провозгласившее очевидное: признание налоговой выгоды необоснованной и лишение права на учет затрат, связанных с закупкой сырья для целей исчисления налога на прибыль в случае реальности сделки налогоплательщика, прикрытой притворной сделкой с «фирмой-однодневкой» искажает налоговую базу, предусмотренную ст. 247 НК РФ.

Общая норма по борьбе с налоговыми злоупотреблениями

Федеральным законом №163-ФЗ от 18 июля 2017 г. в НК РФ введена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Законом установлена общая норма, предназначенная для противодействия налоговому мошенничеству и налоговым злоупотреблениям. Приглядевшись внимательно можно увидеть, что эта статья борется не только с налоговыми злоупотреблениями («налоговой недобросовестностью»), но и с нарушениями налогоплательщиков.

Так, пункт 1 этой статьи³ служит диспозицией для применения санкции, предусмотренной ст. 122 НК РФ, которая отличается по размеру в зависимости от формы вины налогоплательщика (умышленно или по неосторожности).

² См. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. №9-П.

³ 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.

Абсолютной новеллой является пункт 2 этой статьи: по реальным сделкам с надлежащим достоверным документальным подтверждением налогоплательщику может быть отказано в праве исчислить налоги по правилам части 2 НК РФ в двух случаях:

1) когда основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (непояная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога (без деловой цели);

2) когда обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Поскольку налоговая минимизация – всегда продукт умысла, статья предполагает, что эти деяния налогоплательщик осуществляет умышленно. Неслучайно, что практика применения налоговыми органами ст. 54.1 НК РФ в ходе налоговых проверок всегда завершается 40%-м штрафом.

Примером налоговой минимизации служит, законная реорганизация в форме выделения без деловой цели, приведшая к изменению налогового режима вновь образованных налогоплательщиков⁴. Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ К.В. Арановского по этому делу говорит о том, что законная налоговая оптимизация при реальности хозяйственных операций и непризнании сделок недействительными судом не должна быть наказуемой⁵.

В любом случае обвинения налогоплательщика в необоснованной налоговой минимизации / проявлении «налоговой недобросовестности»/ получении необоснованной налоговой выгоды / превышение налоговых прав предполагают существенное условие: «Если налогоплательщик знал или должен был знать» о негативных налоговых последствиях⁶.

Борьба со злоупотреблениями налогоплательщика и Конституция РФ

В каждом случае налогового доначисления необходимо вспоминать положения ст. 57 Конституции РФ, устанавливающую обязанность уплаты только законных налогов и соответствующих статей НК РФ, устанавливающих правила исчисления налоговой базы по соответствующему налогу.

Налог должен опираться на законную налоговую базу. Обосновать это требования помогут правовые позиции Конституционного Суда РФ⁷ и ВАС РФ.⁸ Только в этом случае

⁴ См. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. №1440-О.

⁵ Ранее КС РФ высказывал такую правовую позицию, см. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П.

⁶ Решению ЕСПЧ от 22 января 2009 г. №3991/03 по делу «Булвес АД» против Болгарии.

⁷ См. Определение Конституционного Суда РФ №267-О от 12 июня 2006 г., в котором Суд провозгласил правовую позицию, что полномочия налогового органа носят публично-правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно от них отказаться для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

В Определении от 5 июля 2005 г. №301 Конституционный Суд РФ указал, что применение расчетного способа исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и оправдывается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика.

⁸ Как указано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. №57 в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных

конституционные права налогоплательщика, в том числе злоупотребившего правами и прямо нарушившего закон, будут соблюдены.

Согласно конституционному истолкованию ст.57 Конституции Российской Федерации обязанность платить налоги должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом⁹.

С позиции Конституционного Суда Российской Федерации наделение налогового органа полномочием действовать властно - обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина¹⁰.

С учетом того, что право частной собственности охраняется законом наравне с государственной формой собственности (ч.2 ст. 8, ч.1 ст. 35 Конституции РФ), можно заключить, что налогоплательщики вправе не лишаться своей собственности под видом налоговой недоимки, которая не является таковой по закону.

Определение действительного размера налогового обязательства – способ реализации конституционных прав налогоплательщика

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ: «если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или операции, не обусловленные разумными экономическими и иными причинами (целями делового характера), это предполагает доначисление налогов так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом»¹¹.

Даже в случае выявления налогового правонарушения налогоплательщика (получение им необоснованной налоговой выгоды), ВС РФ ориентирует суды на законное определение размера налоговой недоимки: результатом налоговой проверки не может выступать доначисление недоимки, которая не должна была возникнуть у проверяемого лица при надлежащем соблюдении им требований законодательства о налогах и сборах¹².

Примером корректной налоговой реконструкции НДС служит определение его размера по расчетной ставке 18/118 при изменении налоговым органом статуса налогоплательщика (вменение арендодателю на УСН статуса ИП на общем режиме налогообложения). Верховный Суд мотивировал это следующими аргументами:

налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Применяя названную норму, судам необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

⁹ см., например, Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 года № 5-П, Определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2171-О и другие.

¹⁰ См. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 г. №20-П.

¹¹ Определение КС РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О.

¹² Определения ВС РФ от 19.01.2018 по делу № А 41-17865/2016, от 16.02.2018 по делу № А33-17038/2015, от 03.08.2018 по делу № А40-93786/2017.

- этот способ исчисления налога согласуется с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика;

- он не нарушает его разумных ожиданий, касающихся налоговых последствий совершенных сделок;

- он не приводит к исчислению налога в повышенном размере, который невозможно предъявить к уплате арендатору.¹³

Допускает ли ст. 54.1 НК РФ налоговую реконструкцию?

Как видно из п.2 ст. 54.1 НК РФ выявление налоговым органом факта притворной сделки налогоплательщика (например, не с тем лицом, что указан в договоре) лишает его права исчислить налоги по правилам соответствующей главы части второй НК РФ (например: главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и главы 25 «Налог на прибыль организаций»). Учитывая требования ст. 57 Конституции РФ это означает, что налогоплательщик вправе и обязан исчислить налог по правилам, установленным частью первой НК РФ. Таких норм две: подп. 7 п.1 ст. 31 НК РФ (расчетный способ исчисления налога в случае отсутствия или недостоверности первичных документов налогоплательщика) и подп.2 п.3 ст. 45 НК РФ (расчет налога при изменении правовой квалификации сделки налогоплательщика или его правового статуса или характера деятельности).

Это подтверждает Определение Конституционного Суда РФ от 20 июля 2023 г. № 2106-О, в котором КС РФ дал конституционное толкование ст. 54.1 НК РФ: «Само по себе оспариваемое законоположение не препятствует установлению действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, который определяется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела с учетом полномочий, предоставленных им налоговым законодательством».

Этот правовой подход был реализован арбитражными судами ранее Конституционного Суда РФ¹⁴.

Так, в деле ООО «Кузбассконсервмолоко» арбитражный суд Кемеровской области пришел к следующим выводам:

- ст. 54.1 НК РФ не исключает возможность учесть расходы и вычеты при исполнении сделки лицом, не указанным в первичных документах;

- отказ учесть экономически обоснованные расходы по формальному признаку ведет к искажению реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом хозяйственных операций налогоплательщика;

- предложенная инспекцией трактовка ст. 54.1 НК РФ не отвечает правовым позициям высших судебных инстанций (ВАС РФ, ВС РФ, Конституционный Суд РФ)¹⁵.

¹³ Определения СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 г. по делу № А12-36108/2017 ИП Зайчука Д.В., от 16.04.2019 г. по делу № А58-9294/2017 ООО «Север+Восток».

¹⁴ Например, Постановление АС СЗО от 22.06.2019 г. по делу № А66-10232/2018 ООО «Завидово ЖБИ», Постановление АС УО от 23.01.2020 г. по делу № А50-17644/2019 ООО "СИВА ЛЕС» и др.

¹⁵ Решение АС Кемеровской области от 25.09.2019 г. по делу № А27-17275/2019 ООО «Кузбассконсервмолоко».

В деле ООО «Спецхимпром» Верховный Суд РФ заключил, что противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, **в том числе** раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную "техническими" компаниями¹⁶.

Согласно правовой позиции Верховного Суда РФ, если в ходе проверки налогоплательщика установлено лицо, в действительности осуществившее поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, то учет расходов и налоговых вычетов сумм НДС производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке¹⁷.

Препятствия налоговой реконструкции: мнимые и реальные

СКЭС ВС РФ в Определении от 19.05.2021 по делу №А76-46624/2019 ООО «Фирма Мэри» сформулировал вывод, что право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано только налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями подп. 6 п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

Не соглашаясь с «уравниванием в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций» Коллегия покусилась на равенство всех налогоплательщиков в исполнении конституционной обязанности, установленной в ст. 57 Основного закона.

Однако, такого покушения можно избежать, если не применять этот вывод широко, а распространить его строго на спорную правовую ситуацию: в случае с ООО «Фирма Мэри» спорные грузоперевозки осуществляла не только сторонняя «техническая компания», но и собственные водители и АТС налогоплательщика. И если в первом случае сделка была

¹⁶ Определение СКЭС ВС РФ от 15.12.2021 г. по делу № А40-131167/2020 ООО «Спецхимпром».

¹⁷ Пункт 6 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом ВС РФ 13.12.2023).

притворной (налоговая реконструкция возможна), то во втором она мнима (затрат на сторонние услуги не было). В таком случае без помощи самого налогоплательщика налоговый орган не смог определить объем операций, подлежащих налоговой реконструкции.

СКЭС ВС процитировал правовую позицию ВС РФ о том, что выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает доначисления налоговой недоимки в качестве незаконной санкции на налогоплательщика, злоупотребившего своим правом¹⁸, чем подтвердил свою приверженность принципу определения законного размера налоговой недоимки (действительного размера налогового обязательства).

Но широкое толкование позиции Верховного Суда РФ породило негативную тенденцию: если налогоплательщик не сознается в налоговом правонарушении и не называет реального поставщика, то у него нет права на налоговую реконструкцию даже тогда, когда инспекцией этот реальный поставщик установлен самостоятельно и у нее нет сомнений, что это лицо уплатило налоги с полученной выручки. К сожалению, таким подходом до настоящего времени руководствуются и некоторые арбитражные суды¹⁹.

С приведенным подходом нельзя согласиться хотя бы потому, что согласно НК РФ форма вины налогоплательщика влияет только на размер соответствующего штрафа, но не на сумму налога, который согласно ст. 57 Конституции РФ в законном размере должны уплачивать все налогоплательщики, в том числе, нарушившие закон умышленно.

Аргументы ФНС не опираются на закон

Примечательно, что впервые этот вывод (распространенный не только на налог на прибыль, но и на НДС) появился не в судебной практике Верховного Суда РФ, а в разъяснениях ФНС России. Так, в пункте 11 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указано следующее: «налогоплательщик не вправе применять налоговые вычеты и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям, поскольку обязательство не исполнено надлежащим лицом, и при этом налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций».

ФНС обосновывает этот вывод не ссылками на конкретные нормы закона, а собственными рассуждениями о косвенном характере НДС, о предназначении расчетного способа определения налоговой обязанности и об интересах национальной экономики:

«В данном случае расчетный способ определения налоговой обязанности (подп. 7 п. 1 ст. 31 Кодекса) не применяется, поскольку назначение расчетного способа - это определение налоговой обязанности в результате восполнения документальной неподтвержденности операций или нарушения правил учета на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Однако в рассматриваемом случае отсутствует операция, совершенная на рыночных условиях с установленным контрагентом, сравнимая с операциями, совершаемыми аналогичными налогоплательщиками при соблюдении требований, предусмотренных статьей 54.1 Кодекса. Получение ценовых конкурентных

¹⁸ Определения СКЭС ВС РФ от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 и др.

¹⁹ Например, судебные акты арбитражных судов первой и апелляционной инстанции 2024 г. по делу № А68-13653/2023.

преимуществ за счет неуплаты налогов является недопустимым и препятствует развитию экономики Российской Федерации».

Приведенная аргументация представляется неубедительной.

Косвенный характер НДС не означает, что этот налог уплачивается без экономического основания, а право на вычет НДС зависит от деяний налогоплательщика, не предусмотренных налоговым законодательством (выводится за рамки ст. 3 и ст. 23 НК РФ).

Отсутствие операции на рыночных условиях с установленным контрагентом (притворная сделка) не исключает наличие операции на рыночных условиях с неустановленным контрагентом (реальная сделка). Отсутствие у этого лица договора с налогоплательщиком не освобождает его от обязанности налогообложения фактически полученных доходов. Его налоговая добросовестность презюмируется (т.е. причитающиеся налоги считаются уплаченными пока иное не доказано налоговым органом)²⁰.

Если же налоговый орган установит, что реальный поставщик не уплатил в бюджет причитающиеся налоги от скрытой сделки, то это будет основанием для налоговых претензий к нему, а не к покупателю его товара (работы, услуги)²¹.

К полномочиям налоговых органов не входит устранение препятствий развитию экономики Российской Федерации, а входит контроль за тем, чтобы налоги, поступающие в казну, соответствовали реальному экономическому смыслу хозяйственных операций (как если бы налогоплательщики не злоупотребляли налоговыми правами) и за тем, чтобы налоги уплачивались в бюджет теми лицами, которые обязаны к этому законом, а не волей инспектора.

Насколько спорное толкование норм НК РФ соответствует закону и Конституции РФ?

Согласно ст. 120 Конституции РФ судьи независимы и подчиняются только Конституции РФ и федеральному закону (п. 1). Суд, установив при рассмотрении дела несоответствие акта государственного или иного органа закону, принимает решение в соответствии с законом (п.2). Аналогичную норму содержит п. 2 ст. 13 АПК РФ.

Статья 51 Конституции РФ освобождает любых лиц (включая налогоплательщиков) от обязанности свидетельствовать против себя самого, а ст. 57 Конституции не обуславливает обязанность налогоплательщиков по уплате законно установленных налогов условием раскрытия ими реального исполнителя по сделке и ее реальных параметров налоговому органу²².

Как указано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П, неопределенность в понимании спорной нормы НК РФ может быть преодолена – в целях обеспечения единого, непротиворечивого правового регулирования – путем

²⁰ Как видно из разъяснений ФНС, скрытая сделка безосновательно презюмируется ей как нацеленная на получение ценовых конкурентных преимуществ за счет неуплаты налогов.

²¹ Как указано в Определении Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 года №329-О налогоплательщик не несет ответственность за действие всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

²² Принцип «признание вины – царица доказательств» - юридический рудимент, присущий раннему праву, применяется в тоталитарных государствах. Например, в период «культы личности» в СССР он широко использовался следователями НКВД и судами-«тройками» для самооговора обвиняемых «врагов народа» в целях политических репрессий.

систематического толкования с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы (НК РФ), и с учетом общих целей принятия соответствующего закона.

Ни подп. 6 п. 1 ст. 23, ни п. 1 ст. 54 НК РФ не устанавливают для налогоплательщика, не исполнившего обязанность представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, таких последствий, как взыскание налога в повышенном (незаконном) размере.

Глава 21 НК также не устанавливает условием вычета НДС или возмещения НДС из бюджета содействие налогоплательщика в устранении потерь казны.

Определение действительного размера налогового обязательства проверяемого налогоплательщика – не право, а обязанность налогового органа

Как следует из ст. 31 и ст. 45 НК РФ в случае, когда налогоплательщик не представляет к проверке достоверных доказательств либо представляет документы по притворной сделке, налоговый орган вправе исчислить налог расчетным способом или определить сумму налога путем налоговой реконструкции притворной сделки.

В публичном праве права органа исполнительной власти являются одновременно и его обязанностями (законными полномочиями). В этой связи налоговый орган не освобождается от обязанности определить законный размер налогового обязательства налогоплательщика (подп. 1 п. 1 ст. 32 НК РФ) даже в ситуации, когда налогоплательщик ему в этом не содействует.

Системное толкование положений НК РФ позволяет прийти к выводу, что налогоплательщик, осуществивший реальную хозяйственную операцию, но не представивший налоговому органу документы по ней, не лишается права уплатить по ней законно установленные налоги, а реализует его в особой законной процедуре путем налоговой реконструкции (в ходе правовой переквалификации сделки) с использованием расчетного способа (когда документов по этой сделке нет или недостаточно).

Согласно п. 2 ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Так, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом²³.

А.Л. Кононов утверждал: «Налоговый кодекс предусматривает специальный компенсаторный механизм определения налогов расчетным путем как раз на случай непредставления требуемых документов или препятствий проведению налоговых проверок. Таким образом, налоговые органы обладают полномочиями более чем адекватно противостоять любому противодействию со стороны налогоплательщика.

²³ Постановления КС РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, Определение КС РФ от 27.02.2018 № 526-О и др.

Воспрепятствование со стороны налогоплательщика не может рассматриваться и не рассматривается законодателем как обстоятельство, приводящее к невозможности реализации налоговыми органами контрольных функций»²⁴.

Путь разрешения правовой неопределенности

В настоящий момент по вопросу налоговой реконструкции притворных сделок налогоплательщика действуют два разные правовых подхода:

Первый: налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием компаний, заведомо не ведущих реальной экономической деятельности («технических» компаний), **вправе** учесть фактически понесенные расходы при исчислении налога на прибыль и НДС в случае предоставления им (**наличия у налогового органа**) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота²⁵;

Второй: право на налоговую выгоду может быть реализовано **только налогоплательщиком**, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями подп. 6 п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота²⁶.

Автору представляется, что право на уплату налога на прибыль и НДС в законном размере у налогоплательщика имеется также и в случае, когда он не представил налоговому органу сведения и документы, позволяющие установить его надлежащего контрагента по договору; определение действительного размера налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика – это обязанность налогового органа, осуществляющего налоговый контроль.

Хорошо бы, если бы:

- такой подход был прямо закреплен в нормах налогового законодательства РФ;
- свою правовую позицию по этому вопросу провозгласил Конституционный Суд Российской Федерации, действуя в рамках своих законных полномочий.

²⁴ См. особое мнение судьи Конституционного Суда РФ А.Л. Кононова по делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации (Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. №9-П).

²⁵ п. 39 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации» № 3 (2021), Определение СКЭС ВС РФ от 15.12.2021 г. по делу № А40-131167/2020 ООО «Спецхимпром».

²⁶ СКЭС ВС РФ в Определении от 19.05.2021 по делу №А76-46624/2019 ООО «Фирма Мэри».