

Информационно-справочный материал к совещанию на тему «Оценка добросовестности налогоплательщика в системе налогового администрирования: законодательное регулирование и правоприменительная практика»

Государство заинтересовано в формировании ответственного поведения налогоплательщиков. Наиболее продуктивным подходом в решении этой задачи представляется обеспечение безусловности налоговой обязанности, что подразумевает неотвратимость взыскания в отношении лиц, не уплативших налоги, и всемерного поощрения лиц, их уплативших.

Поэтому, по мнению экспертов, законодательное оформление принципа добросовестности в целях разграничения добросовестного поведения от недобросовестного крайне актуально и имеет непреходящее правовое значение¹. Это позволит подчеркнуть экономическую, социальную, правовую ценность надлежащего исполнения налоговой обязанности для государства и установить преимущественный правовой статус, предусматривающий предоставление льгот, преференций, дополнительных гарантий добросовестным налогоплательщикам.

1. Понятие «добросовестного налогоплательщика»

Понятие «добросовестного налогоплательщика» широко используется в сфере налоговых правоотношений, но формально нигде не определены ни понятие «добросовестности» налогоплательщика, ни критерии отнесения налогоплательщика к этой категории.

Термин «добросовестный налогоплательщик» напрямую в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) не расшифрован, хотя в судебных актах он часто встречается и трактуется как «налогоплательщик, не злоупотребляющий своими правами, не совершающий действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды»².

Компания, индивидуальный предприниматель или гражданин могут считаться добросовестными налогоплательщиками, пока их вина в налоговом преступлении не доказана. Причем по закону доказать недобросовестность должны налоговые органы, а все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика должны толковаться в его пользу.

Так, лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (п. 6 ст. 108 НК РФ).

¹ М.Б. Напсо. Аргументация в пользу правового закрепления принципа добросовестности исполнения налоговой обязанности. Журнал «Налоги», 2021, № 1.

² Налоговая добросовестность — загадочная и опасная. // Бухэксперт, 13 мая 2024 года.

На практике все может происходить с точностью до наоборот: для налоговых органов все налогоплательщики — потенциальные нарушители. И если кому-то предъявили претензии, доказывать невиновность придется, в первую очередь, им самим.

Таким образом, в силу субъективного фактора у налоговых инспекторов имеется своя трактовка понятия «добропорядочный налогоплательщик». И в каждом конкретном случае набор критериев добросовестности может меняться на их усмотрение, так как — как уже говорилось — на законодательном уровне это понятие не закреплено.

Есть примеры, когда лицо может быть во всех отношениях добросовестным налогоплательщиком: уплачивать налоги и вовремя сдавать декларации, но в итоге получить обвинение в мошенничестве и уголовное наказание.

Гражданин В.В. Калугаров, имея белый заработок и отчисления в бюджет по НДФЛ, решил использовать свое право на получение имущественного вычета при покупке жилья. Для этого он сделал все по закону — сдал в ИФНС декларации З-НДФЛ и приложил подтверждающие документы. Налоговые органы предоставили ему вычет и перечислили деньги, но потом передумали и обвинили в мошенничестве. Оказалось, что гражданин В.В. Калугаров права на вычет не имел, так как оплата жилья производилась в рамках военной ипотеки деньгами из федерального бюджета. Приговором Волгоградского гарнизонного военного суда он был осужден, а апелляционным постановлением судебной коллегии по уголовным делам Северо-Кавказского окружного военного суда приговор оставлен без изменения. И только Конституционный суд (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.03.2021 № 5-П) применил термин «добропорядочное заблуждение налогоплательщика».

2. О критериях добросовестности

Критерии добросовестности для организаций и индивидуальных предпринимателей законодательно не определены.

Предполагается, что добросовестным налогоплательщиком считается тот, кто имеет хорошую репутацию у налоговых органов в отношении исполнения им обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Попытку расшифровать смысл понятия «добропорядочный налогоплательщик» в свое время сделало Управление Федеральной налоговой службы России по Приморскому краю. **Так, добросовестный налогоплательщик – это тот, у кого³:**

в организации средняя заработка сотрудников не ниже среднего уровня по соответствующему виду экономической деятельности в регионе;

имеется всё необходимое для достижения результатов соответствующей экономической деятельности: наличие технического или управленческого персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств, складских помещений;

совершенные сделки с контрагентами имеют логичную экономическую цель;

реальность осуществления операций производится с учетом времени, места нахождения имущества, объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

результат любой сделки - получение прибыли;

³ ТОП-10 полезных советов, к которым необходимо прислушаться налогоплательщикам. // Сайт ФНС России, 29 июля 2020 года.

есть факты осуществления сделок с контрагентами. К оформлению финансово-хозяйственных взаимоотношений такой налогоплательщик подходит ответственно; не осуществляет операции с компаниями, в отношении которых возбуждены уголовные, административные судопроизводства; нет транзитных платежей с организациями-участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; присутствует осмотрительность, сформированная в виде досье на каждого контрагента; отсутствуют нарушения налогового законодательства в прошлом.

3. О правоприменительной практике

3.1. Экспертами отмечается, что в правоприменительной практике по налоговым спорам сформировался эффективный подход для оценки добросовестности налогоплательщиков⁴.

В отличие от законодательства по налогам и сборам Российской Федерации **принцип добросовестности налогоплательщика в практике судебных органов Российской Федерации раскрыт многократно**. При этом стоит отметить, что для ученых остается дискуссионным вопрос в отношении субъекта, в компетенцию которого входит опровержение презумпции добросовестности. Одни считают, что презумпции добросовестности может быть опровергнута только судом, другие полагают что таким правом наделены налоговые органы⁵.

Принципы добросовестности налогоплательщика определены позицией Конституционного Суда Российской Федерации в отношении п. 7 ст. 3 НК РФ,озвучавшей в Определении от 25 июля 2001 года № 138-О. Конституционный Суд Российской Федерации дал разъяснения в части дефиниции «уплата налога» и времени, с которого налог считается уплаченным в связи с ходатайством Министерства Российской Федерации по налогам и сборам⁶.

В судебном решении указано, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. Принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности. А у налоговых органов существует обязанность осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты⁷.

⁴ Шереметьева Н.В. Недобросовестность в вещном праве: монография. // «Проспект», 2023 год.

⁵ Арзютова Н.А. Принцип добросовестности налогоплательщика в практике судебных органов Российской Федерации. // Журнал «Научный лидер», выпуск № 6 (104), Февраль 2023 года.

⁶ В 1998 году Госналогслужба России преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (Указ Президента Российской Федерации от 23 декабря 1998 года №1635). В 2004 году в ходе административной реформы преобразовано в Федеральную налоговую службу. // История ФНС России. Сайт ФНС России.

⁷ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». // «Российская газета», № 145, 1 августа 2001 года.

Согласно Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 года № 9-П недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа⁸.

В Определении Конституционного суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 168-О отмечается, что недобросовестный налогоплательщик с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы неправомерного обогащения за счет бюджетных средств, что приводит к нарушению публичных интересов и конституционных прав иных налогоплательщиков⁹.

То есть, по мнению Конституционного суда Российской Федерации, налогоплательщик признается недобросовестным в том случае, если налоговый орган докажет именно незаконность действий налогоплательщика.

Содержание презумпции добросовестности налогоплательщика раскрывалось благодаря правоприменительной практике и, прежде всего, в этом вопросе основополагающим является постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года №53).

Так, судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы¹⁰.

Каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основании своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом

⁸ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 года № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова».

⁹ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

оспариваемого акта, возлагается на этот орган. В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

В соответствии с п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 о необоснованности налоговой выгода могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управлеченческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгода, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года №53 факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгода. 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.

Добросовестность налогоплательщика исходит из применения обоснованной налоговой выгода (соблюдение критерий деловой цели сделки, экономической обоснованности, наличия хозяйственной цели, разумных экономических причин) и проявлении должностной осмотрительности.

Доказывание в совокупности применения обоснованной налоговой выгода и проявления должностной осмотрительности, по мнению судов, подтверждает именно добросовестность налогоплательщика.

В последующих Постановлениях ВАС РФ ограничивался точечным применением Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53, используя формулировку принципа добросовестности налогоплательщика:

Постановление Президиума ВАС РФ от 10 июля 2007 года № 2236/07 по делу №А40-11992/06-143-75.

Постановление Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 года № 11542/07 по делу № А40-48303/06-142-294. Действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом. Предметом доказывания являются выявленные налоговым органом правонарушения - допущенные налогоплательщиком при определении размера налогового обязательства отклонения от правил, предписанных законодательством о налогах и сборах, в частности совершение операций, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, отражение в учете операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Постановление Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 года № 9520/08 по делу № А40-38248/07-107-220. Деловая цель в предпринимательской деятельности может быть достигнута как путем совершения одной гражданско-правовой сделки, так и в результате совершения нескольких сделок. При этом отсутствие положительного экономического результата от осуществления хозяйственной операции само по себе не свидетельствует о стремлении налогоплательщика получить необоснованную налоговую выгоду.

В дальнейших постановлениях ВАС РФ последовательно реализовывал другие концепции, изложенные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53¹¹.

В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2(2015) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26 июня 2015 года) (ответ на вопрос 9) отмечено, что получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ). Таким образом, добросовестность налогоплательщика получила прямое признание в качестве принципа.

Отмечается, что с вступлением в силу статьи 54.1. Налогового кодекса Российской Федерации, с 2018 года, судебная практика стала разносторонней. Появились акты, отрицающие сохранение правовых позиций Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53. Так, по отдельным мнениям, статья 54.1. НК РФ содержит новые законодательные подходы и не является кодификацией вышеуказанного постановления¹².

Статья 54.1. НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

¹¹ В частности: Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 по делу № А11-1066/2009, ОАО «Муромский стрелочный завод»; Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 1997/10 по делу № А76-6923/2009-45-92. ООО «Мизапромет»; Постановление Президиума ВАС РФ от 29.10.2013 № 7764/13 по делу № А40-87026/12-91-472. ЗАО «Позитив»; Постановление Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 № 2635/09 по делу № А68-8565/07-362/11; Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2010 № 12670/09 по делу № А68-8174/07-355/13. Общество «КапиталИнвест»; Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17. ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций»; Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8. ОАО «Коксохиммонтаж-Тагил» и др.

¹² Арзютова Н.А. Принцип добросовестности налогоплательщика в практике судебных органов Российской Федерации. // Журнал «Научный лидер», выпуск № 6 (104), Февраль 2023 года.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий:
- 1) основной целью совершения сделки не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
 - 2) обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

В результате, судебная практика высшей судебной инстанции ссылается и на вышеуказанные правовые позиции Президиума ВАС РФ, и на Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53, тем самым подтверждая его сохранение при принятии решений судами.

Следует отметить, что на Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 как на действующий акт ссылается ФНС России в письме от 10 марта 2021 года №БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». В соответствии с п. 1 данного письма положения статьи 54.1 НК РФ направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было.

При этом отмечается, что при искаjении правовой квалификации операций должна быть дана должная правовая оценка данным операциям на основе установления их подлинного экономического содержания с учетом оценки наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин и обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект (пункты 7 и 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53). Таким образом, подход ФНС России в толковании ст. 54.1. НК РФ учитывает правовые позиции Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53.

Таким образом, однозначным является то, что суды, рассматривая налоговые споры, должны исходить из принципа добросовестности налогоплательщика, подразумевающего оправданность действий налогоплательщика по получению налоговой выгоды.

3.2. Значительное количество недобросовестных действий совершаются субъектами хозяйственной деятельности при возмещении НДС при экспорте товара. Юридические лица указывают, что оплачивали услуги по перевозке, хранению, разгрузке и погрузке товара, но по факту эти услуги либо не оказывались, либо они оказывались другими контрагентами по более низкой цене. По таким спорам налоговые инспекции или суды устанавливают добросовестность налогоплательщиков путем проверки каждого условия договора поставки товара на соответствие фактическим обстоятельствам. Так, в 2013 году Межрайонная инспекция ФНС по Камчатскому краю установила, что юридическим лицом были представлены недостоверные сведения по исполнению договора поставки товара на экспорт. В связи с тем, что по факту услуги по погрузке и хранению товара не оказывались, а транспортировка груза оказывалась иным лицом, которое и осуществляло выгрузку товаров, инспектором было вынесено

постановление о частичном отказе в выплате НДС заявителю. Данное постановление было обжаловано в суд, но суд принял решение, что постановление является законным и обоснованным, поэтому жалоба юридического лица удовлетворению не подлежит¹³.

Недобросовестные действия налогоплательщиков юридически выглядят как уголовные преступления, поэтому суды стараются выработать единый подход к разграничению криминального поведения субъекта и его недобросовестного поведения.

Арбитражные суды обращают внимание на создание субъектами налоговых правоотношений финансовых схем, в которых усматривается целевая направленность на получение неосновательной выгоды. Финансовая схема может быть создана из соображений **экономической разумности и целесообразности деятельности субъекта, что говорит об отсутствии недобросовестности в действиях налогоплательщика**¹⁴.

Кроме добросовестности и разумности в налоговых делах исследуется **наличие или отсутствие умысла** в действиях налогоплательщиков, поскольку именно он представляет собой одну из разделительных черт между административным и уголовным составом. Налоговое мошенничество – это действие, совершая которое налогоплательщик умышленно искаивает или пропускает факты с явным намерением уклониться от уплаты налога, подлежащего уплате. В центре расследования при определении того, совершил ли налогоплательщик мошенничество, стоит его умысел (умышленность). Налоговые органы определяют умысел как любое добровольное преднамеренное действие налогоплательщика, совершая которое он умышленно нарушает известные ему юридические обязательства. Поскольку умышленность оценивается субъективно на основе анализа конкретных деталей каждого дела, защита добросовестности является широко используемым аргументом против обвинений в мошенничестве, так как она может продемонстрировать, что выявленные налоговыми органами неточности в декларациях были простыми ошибками, а не мошенничеством¹⁵.

В качестве оснований для защиты налогоплательщика рассматриваются:

доказательства, подтверждающие, что гражданин допустил ошибку в суждении, ошибку в управлении или проявил неосторожность;

честное мнение, которого придерживалось физическое лицо, полагающее, что оно не нарушало налоговое законодательство, даже если это мнение было ошибочным;

неопределенная оценка того, следует ли рассматривать конкретную операцию как налогооблагаемую прибыль из-за нечеткости или неурегулированности налогового законодательства;

образование и опыт налогоплательщика.

Следует констатировать, что налоговое право, как любая сфера публичного права, существует в парадигме выявления и учета такого фактора, как вина, следовательно, учет субъективного критерия чрезвычайно важен на всех этапах квалификации действия налогоплательщика в качестве допущенного им правонарушения. Тем не менее налоговая база - ключевой предмет налогового регулирования - формируется за счет разовой сделки или совокупности гражданско-правовых сделок, которые регулируются

¹³ Решение Арбитражного суда Камчатского края от 6 июня 2016 года по делу № А24-5510/2013 // URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 07.06.2022).

¹⁴ Шереметьева Н.В. Недобросовестность в вещном праве: монография. // «Проспект», 2023 год.

¹⁵ Зайцева Н.В. Субъективный фактор в частном праве: монография. // Статут, 2023 год.

нормами гражданского права, поэтому при квалификации сделки с позиций налогового права суды осуществляют частичное заимствование его правовых принципов и разработанных в нем стандартов поведения.

Добросовестность и разумность в налоговом праве предполагают квалификацию активных действий лица в виде усилий, направленных на надлежащее выполнение обязанностей налогоплательщика. Как показывает судебная практика, полученная или неполученная прибыль не является единственным ориентиром оценки коммерческой деятельности налогоплательщика; важно оценить отношение субъекта к осуществляющей им деятельности, а также затрачиваемые на нее усилия и время. В свою очередь, разумность предполагает выяснение объема знаний и опыта, позволяющего субъекту должным образом толковать нормы налогового права, а также факт его обращения за профессиональной помощью, если такие знания у него отсутствуют или недостаточны. Все остальные факторы, оцениваемые судом, относятся к вине налогоплательщика и ее форме и не должны учитываться при оценке его добросовестности и разумности¹⁶.

4. О применении риск-ориентированного подхода

Налоговыми органами применяется **риск-ориентированный подход** при планировании налоговых проверок, что позволяет существенно снизить административную нагрузку на налогоплательщиков.

Отмечается, что риск-ориентированный подход применяется на каждом этапе анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика: контроль исполнения обязанности по представлению налоговых деклараций (расчетов), проверка полноты и корректности данных в представленной налоговой отчетности, проведение предпроверочного анализа¹⁷.

В 2007 году ФНС России была утверждена **Концепция системы планирования выездных налоговых проверок**¹⁸ (далее – Концепция). Данная Концепция позволяет уйти от сплошного контроля и с помощью критерииов определить зоны риска, где необходимо применить налоговый контроль для устранения возможных налоговых правонарушений.

Так, основой контрольной работы налоговых органов является профилактика правонарушений и побуждение налогоплательщика к добровольному, добросовестному исполнению обязанностей.

Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным в ней критериям. **Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков**, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

¹⁶ Зайцева Н.В. Субъективный фактор в частном праве: монография. // Статут, 2023 год.

¹⁷ Риск-ориентированный подход позволяет снизить административную нагрузку на налогоплательщиков. // Сайт ФНС России, 13 ноября 2023 года.

¹⁸ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;

отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.;

неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);

значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

В Концепции отмечается, что систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

Таким образом, представляется, что данные критерии могут использоваться при проведении оценки добросовестности налогоплательщика.

5. Мнения экспертов¹⁹

Отдельные эксперты настаивают на необходимости внесения в НК РФ развернутого понятия добросовестности, добросовестного налогоплательщика, не ограничиваясь подразумеваемой презумпцией добросовестности, тем более что практическое применение норм НК РФ свидетельствует о том, что даже при наличии презумпции невиновности налогоплательщик полностью не освобождается от доказывания правоты своей позиции.

В частности, есть мнение, что стоит **ввести понятие добросовестности одновременно двумя способами**. Первый предполагает внесение дополнения в ст. 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе»,

¹⁹ М.Б. Напсо. Аргументация в пользу правового закрепления принципа добросовестности исполнения налоговой обязанности. Журнал «Налоги», 2021, № 1.

сформулировав понятие добросовестного налогоплательщика, например, следующим образом: «Добросовестный налогоплательщик - юридическое или физическое лицо, исполняющее обязанности по уплате налогов и сборов, в случае, если в течение трех лет подряд в его деятельности не выявлено налоговых нарушений по решению налогового органа. Добросовестным поведением налогоплательщика признается надлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, если налоговым органом не установлен факт нарушений законодательства о налогах и сборах».

Одновременно с этим предлагается ввести понятие права быть признанным добросовестным, что требует внесения изменений в ст. 21 НК РФ «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)»: «Налогоплательщики имеют право признаваться добросовестными:

по результатам проводимых мероприятий налогового контроля, вследствие которых не выявлено налоговых нарушений в течение трех лет подряд;

на основании п. 1 ст. 21 налогоплательщик признается добросовестным налоговым органом по месту регистрации юридического и физического лица».

Представляется, что в случае использования такого подхода потребуется внесение корреспондирующих с вышеприведенными положениями изменений в другие статьи НК РФ.

В частности, корреспондирующую норму следует в таком случае предусмотреть в ст. 32 НК РФ «Обязанности налоговых органов» поскольку большинство прав налогоплательщика реализуются путем исполнения налоговыми органами возложенных на них обязанностей, что является одним из действенных механизмов гарантированности прав налогоплательщика.

Процедура признания налогоплательщика добросовестным, будучи обязательной по прошествии установленных НК РФ мероприятий налогового контроля, также потребует своей регламентации в рамках либо ст. 101 НК РФ «Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки», либо в рамках самостоятельной статьи.

Также необходимо **определение ясных, четких критериев отнесения лица к числу добросовестных плательщиков**. При этом одного указания на обязательность соблюдения законодательства о налогах и сборах и надлежащего исполнения налоговой обязанности будет явно недостаточно. В качестве одного из критериев, естественно, является отсутствие в деянии налогоплательщика состава налогового правонарушения и налогового преступления.

НК РФ не предусматривает составление акта камеральной налоговой проверки в том случае, если по ее результатам не выявлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах. Следовательно, с введением категории «добросовестный налогоплательщик» положения ст. 88 НК РФ «Камеральная налоговая проверка» в этой части требуют своего пересмотра, равно как и ст. 100 НК РФ «Оформление результатов налоговой проверки».

Здесь возникает проблема, связанная с целью налогового контроля. Очевидно, что с введением категории «добросовестный налогоплательщик» и наделением налогоплательщика статусом добросовестного со всеми вытекающими последствиями одной из целей налогового контроля становится получение доказательств не только

недобросовестности, но и добросовестности, а не простого признания лица добросовестным от противного, т.е. при отсутствии доказательств недобросовестности.

В целом, экспертами отмечается, что вопрос о критериях добросовестности не является простым. При этом высказывается мнение, что непроработанная регламентация категории добросовестного налогоплательщика куда более вредна, чем ее отсутствие, ибо она не будет действенна в силу неразработанности всех связанных с этим правовых тонкостей. Следовательно, подобная ситуация может и должна быть разрешена единственным способом – подробным регламентированием в рамках федерального закона.

Более того, в условиях эффективного, проработанного правового регулирования отпадает сама необходимость в презумпции добросовестности, которая становится востребованной именно в том случае, когда федеральное законодательство не дает четких ответов на возникающие вопросы, в том числе и в вопросах наличия и реализации права налогоплательщика на оптимизацию налоговой нагрузки.

Также есть сложности с бременем доказывания. Презумпция добросовестности основана на предполагаемом правомерном поведении налогоплательщика, для его опровержения налоговые органы обязаны доказать недобросовестность налогоплательщика.

Кроме того, необходимо прямое указание на то, какими преимуществами пользуются добросовестные и какими, соответственно, не могут воспользоваться недобросовестные лица по той простой причине, что следствием недобросовестности одних лиц является усиление налогового бремени для других. Учитывая тот факт, что речь идет о преимуществах, очевидно, что главные изменения должны быть внесены в правовое регламентирование института налоговых льгот и специальных (льготных) режимов исполнения налоговой обязанности. Речь идет о придании правовому регулированию определенной направленности, формулировании нового правового принципа налогообложения, согласно которому:

добросовестный налогоплательщик всегда должен иметь преимущество перед недобросовестным, и тем более перед неплательщиком;

добросовестный налогоплательщик не может быть поставлен в худшее положение, чем недобросовестный;

предоставление налоговых льгот требует получения официального статуса добросовестного налогоплательщика;

применение специальных налоговых режимов (льготного, в отличие от общего, порядка исполнения обязанности по уплате налогов) ставится в прямую зависимость от признания лица добросовестным налогоплательщиком.

Следует отметить, что, согласно разъяснениям ФНС России, если выполняется ряд условий, свидетельствующих о добросовестности налогоплательщика, инспекция может ускорить камеральную проверку и завершить ее по истечении одного месяца²⁰.

Так, Федеральная налоговая служба в целях повышения деловой активности и предоставления комфортных условий налогового администрирования добросовестным налогоплательщикам, сообщает следующее. В отношении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость (НДС), в которых заявлено право на возмещение сумм налога из бюджета, предусмотренное статьей 176 НК РФ, камеральная налоговая проверка может

²⁰ Готовое решение: Камеральная налоговая проверка при возмещении НДС. // КонсультантПлюс, 2025.

быть завершена по истечении одного месяца со дня представления налоговой декларации по НДС²¹.

6. Об институте налоговой истории

Представляется, что важна не только констатация факта добросовестности, сколько неизбежность проистекающих из него последствий. В данном контексте экспертами предлагается рассмотреть возможность применения по аналогии с кредитной историей **института налоговой истории** как для установления дифференцированного налогового администрирования, так и для предоставления преференций налогоплательщикам с положительной налоговой историей с целью культивирования необходимости соблюдения налоговой дисциплины²².

Вследствие применения такого подхода и деления налогоплательщиков на добросовестных и недобросовестных налоговая система для одних должна становиться более удобной, простой и менее обременительной, в отношении других выстраивается система превенции и противодействия нарушениям налогового законодательства.

Предполагается, что налоговая история позволит строить отношения государства с налогоплательщиками на основе выявленных рисков. При этом правовое регламентирование в таком случае должно включать в себя:

перечень информации, накапливаемой в рамках налоговой истории;

период накопления информации;

градацию типов налоговых историй (положительная и отрицательная) в зависимости от характера информации;

указание правовых последствий в виде налоговых преференций при исполнении налоговой обязанности (например, возможность уплаты налога в более поздние сроки без дополнительных условий) и при осуществлении мероприятий налогового контроля (например, уменьшение кратности проводимых проверок)²³.

При этом одним из критериев недобросовестности может быть доказанный факт уклонения от уплаты налогов, т.е. деяние, совершенное с умыслом и направленное на избежание от уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Другими - нарушение законодательства о налогах и сборах, систематическое совершение налоговых правонарушений, наличие обстоятельств, свидетельствующих о взаимозависимости лиц (ст. 20 НК РФ), отклонение от рыночных цен по сделкам (ст. 40 НК РФ), признание сделок недействительными, заключение мнимых сделок и т.п.

²¹ Письмо ФНС России от 6 октября 2020 года № ЕД-20-15/129 (ред. от 28.12.2021) «О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС».

²² М.Б. Напсо. Аргументация в пользу правового закрепления принципа добросовестности исполнения налоговой обязанности. Журнал «Налоги», 2021, № 1.

²³ М.Б. Напсо. Аргументация в пользу правового закрепления принципа добросовестности исполнения налоговой обязанности. Журнал «Налоги», 2021, № 1.