

Повестка дискуссии на круглом столе
«Ответственность налогоплательщика за контрагента: как есть и как должно быть»

1. Налоговая оговорка

Под налоговой оговоркой понимается обязательство продавца возместить ущерб, возникший вследствие претензий налоговых органов к покупателю в связи с неправомерными действиями (бездействием) продавца, повлекшими неуплату НДС и/или налога на прибыль от экономических результатов по сделке.

Обязательство продавца разрешить налоговым органам сообщать покупателю информацию о выполнении или невыполнении продавцом налоговых обязанностей к налоговой оговорке в данном случае не относится.

Pro

Налоговая оговорка:

- дисциплинирует продавца;
- повышает вероятность возмещения налоговых потерь, возникших из-за контрагента;
- свидетельствует об ответственном походе со стороны покупателя.

Возможность применения оговорки подтверждена судебной практикой.

Contra

Налоговая оговорка:

- не рассматривается налоговыми органами как подтверждение осмотрительности покупателя;
- влечет предъявление претензий налогового органа не к продавцу, а к покупателю, если продавец будет признан налоговым органом «транзитной» компанией, а покупатель – «сущностной»;
- на этапе заключения договора повышает напряженность между деловыми партнерами;
- навязывается контрагентами, имеющими большую рыночную силу, то есть с использованием монопольного или доминирующего положения;

- означает не разрешение налогового конфликта, а его перенос в сферу хозяйственных отношений;
- порождает у налогоплательщиков ложное ощущение защищенности.

Возмещение «налоговых» убытков возможно на основании норм ГК РФ о возмещении вреда, то есть независимо от наличия налоговой оговорки, что подтверждено Определением СКЭС ВС РФ от 09.09.2021 по делу № А33-3832/2019 АО «Таймырская топливная компания».

Возникает неустраняемая коллизия: государственный орган наделен большими полномочиями и возможностями для взыскания, чем формально равный контрагент. Кроме того, если продавец не «пропал», то налоговый орган должен в силу принципа всеобщности налогообложения (каждый обязан платить законно установленные налоги) взыскивать налоговую задолженность с него, а не требовать с покупателя отказа от вычетов и расходов. Если же продавец «пропал», то есть у него нет имущества, то оговорка не поможет покупателю реально взыскать убытки, даже несмотря на судебное решение.

2. Ответственность покупателя за неосмотрительность при взаимодействии с продавцом

Верховный Суд РФ признал, что отказ покупателю в вычетах и расходах – это форма ответственности за неуплату налогов, допущенную продавцом при «попустительстве» покупателя¹.

По сути лишение покупателя суммы вычетов и расходов является для него не налогом, а восстановительной имущественной санкцией за отсутствие должной осмотрительности, способствовавшее неуплате налога иными лицами.

Pro

Ответственность за неосмотрительность:

- существует уже более 15 лет;
- позволяет выстроить автоматизированную систему администрирования НДС;
- позволяет проследить наличие источника в бюджете при предоставлении вычетов покупателю.

Разумная осмотрительность покупателя (коммерческая осмотрительность) – нормальная практика делового оборота.

Contra

Ответственность за неосмотрительность:

- была введена в условиях, когда налоговые органы не способны были обеспечить эффективный контроль за возмещением НДС из бюджета, с тех пор появилась АСК НДС-2, возможности и полномочия налоговых органов многократно возросли;
- приводит к тому, что налоговые органы на основе условной системы оценок определяют в качестве выгодоприобретателей «сущностные» компании, а не тех, кто контролирует подставные компании;
- способствует тому, что налоговые органы нередко бездействуют, дожидаясь ликвидации подставных компаний, чтобы потом предъявить покупателю претензию в связи с его неосмотрительностью;

¹ Определение СКЭС ВС РФ от 14.05.2020 по делу № А42-7695/2017 АО "Специализированная производственно-техническая база "Звездочка".

Налогоплательщик не вправе игнорировать публичные интересы при совершении хозяйственных операций.

Часто налогоплательщик получает коммерческую выгоду в виде снижения цены за счет неуплаты продавцом своих налогов.

- подрывает доверие между участниками хозяйственного оборота и создает барьеры для появления новых деловых связей, что снижает уровень конкуренции на рынке;
- повышает транзакционные издержки в экономике;
- означает, что неосмотрительная компания несет большие потери, чем компания, намеренно встроившая подставную компанию в цепочку закупок или продаж с целью уклонения от налогов;
- приводит к появлению случаев привлечения к уголовной ответственности руководителей неосмотрительных компаний-покупателей;
- формирует чувство безнаказанности у тех, кто использует подставные компании для уклонения от налогов;
- размывает понятие субъекта налога (налогоплательщика).

3. Ответственность лиц, контролирующих подставную компанию

С учетом положений п. 4 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ и сложившейся правоприменительной практики подставные компании – это юридические лица, фактически не имеющие субъектности в силу отсутствия у них ресурсов (активов), функций, рисков и собственного интереса, не исполняющие свои налоговые обязанности и используемые номинально лишь в качестве средства (инструмента) с целью прикрытия уклонения от уплаты налогов другими, контролирующими их, лицами.

Предполагается, что лицо, контролирующее подставную компанию, распоряжается доходами таких компаний, в том числе в размере неуплаченных налогов, то есть является налоговым выгодоприобретателем (презумпция контролирующего лица как выгодоприобретателя).

Поскольку имущественную ответственность за действия сотрудников несут организации, если сотрудник организации встроил в своих личных интересах подставную компанию, налоговую задолженность перед государством должна погасить организация с правом регресса к сотруднику.

Pro	Contra
Ответственность контролирующих лиц позволит: • создать в бюджете источник для получения вычетов покупателями, в том числе неосмотрительными; • исключить чрезмерную ответственность покупателей за неосмотрительность, чтобы она не превышала 40-процентного штрафа, предусмотренного в качестве санкции для контролирующих лиц; • обеспечить в полной мере принципы всеобщности налогообложения и неотвратимости наказания;	Полномочий и возможностей налоговых органов недостаточно для выявления контролирующих лиц. Повышенная активность правоохранительных органов может привести к увеличению угрозы уголовного преследования для нормального бизнеса.

- повысить заинтересованность организаций в контроле за действиями своих сотрудников
- привлекать к ответственности как реальных покупателей, так и реальных продавцов, если с их стороны встроена подставная компания.

Концепция ответственности контролирующих лиц отвечает современным возможностям и полномочиям налоговых и правоохранительных органов.

Практика Верховного Суда РФ подтверждает необходимость выяснения причастности налогоплательщика к подставной компании².

Взыскание налоговой задолженности с контролирующих лиц осложнено необходимостью поиска их имущества и доказывания принадлежности этого имущества контролирующим лицам.

Если сотрудник с помощью подставной компании присвоил часть средств организации, то она уже понесла имущественные потери и не должна отвечать по налоговым долгам.

² Определения СКЭС ВС РФ от 29.11.2016 по делу № А40-71125/2015 ООО «Центррегионуголь», от 06.12.2017 по делу № А40-120736/2015 ПАО «Сити», от 27.09.2018 по делу № А40-32793/2017 ЗАО «НПФ Технохим» и др.

4. Покупатель перечисляет НДС не продавцу, а в бюджет

В зарубежном законодательстве имеются наработанные подходы к управлению рисками собираемости налогов в отдельных «проблемных» сферах деятельности. Так, в германском законодательстве по налогу с оборота³ существуют специальные правила reverse charge⁴, когда «налогообязанным лицом»⁵ выступает не продавец, а покупатель. При этом покупатель перечисляет сумму НДС не продавцу, а в бюджет.

Правила reverse charge в Германии действуют, например, в строительной отрасли (с определенного порога выручки), а в ряде случаев при поставках газа, электроэнергии, теплоснабжения, в отношении торговли разрешениями на выбросы CO₂, при продаже металлолома и некоторых видов вторсырья, при уборке зданий (для целей применения reverse charge имеет значение процент в выручке от оказания клининговых услуг), продажа золота определенной пробы и некоторых металлов, продажа определенной IT-техники (мобильных устройств, планшетов и пр.), начиная с определенного порога выручки.

Pro

Механизм reverse charge:

- упрощает администрирование налога и снимает необходимость поиска «разрывов» в цепочке предъявления налога в цене товара;

Contra

Введение такого механизма:

- в российских реалиях может привести продавцов к нехватке денежных средств на выплату зарплат и налогов;
- вместо налоговой оговорки, а не в качестве альтернативы может создать дополнительные

³ Налог с оборота – исторически сохранившееся название НДС в ФРГ.

⁴ Параграф 13b Закона о налоге с оборота (Umsatzsteuergesetz).

⁵ По общему правилу налогоплательщиками (нем. *Steuerschuldner*) являются любые предприниматели и юридические лица – получатели налогооблагаемых товаров/ работ/услуг, вне зависимости от того, приобретались ли они для предпринимательских целей. К данной группе отнесены также предприниматели, осуществляющие исключительно освобождаемые от НДС операции, банки, страховые организации.

- снижает или исключает риски и издержки бизнеса по сравнению с внедрением механизма налоговой оговорки;
- снимает проблему поиска приобретателя необоснованной налоговой выгоды;
- имеет аналоги в российском законодательстве (операции с вторсырьем).

- издержки для компаний, которые начали использовать механизм налоговой оговорки;
- потребует изменений НК РФ и донастройки АСК НДС

5. Уголовная ответственность за сбыт фиктивных счетов-фактур

Получила широкое распространение практика формирования «бумажного НДС»: организаторы так называемых площадок сбывают фиктивные, то есть выставленные в отсутствие реальной отгрузки, счета-фактуры, используемые «покупателями» для завышения размера вычетов.

Несмотря на явно криминальный, общественно опасный характер специальная ответственность за такие деяния уголовным законодательством не предусмотрена.

Pro

Это организованная высокодоходная преступная деятельность, борьба с которой требует дополнительных мер уголовно-правовой защиты.

Доказать пособничество организаторов «площадок» при привлечении покупателей фиктивных счетов-фактур к ответственности по ст. 199 УК РФ сложно в силу ряда причин.

За покупателей «бумажного НДС» приходится отвечать «сущностным» компаниям.

Без пресечения «бумажного НДС» сложно перейти к внедрению на практике концепции ответственности контролирующих лиц.

Ответственность за выставление бесфактурных счетов-фактур предусмотрена в УК КНР.

Contra

Ответственность организаторов «площадок» возможна в качестве пособников по ст. 199 УК РФ.

Борьба с «бумажным НДС» должна вестись за счет более эффективного использования автоматизированных систем контроля и другими способами, имеющимися в арсенале налоговых органов.

Появление новой статьи создает угрозу уголовного преследования нормального бизнеса, но не решает проблему «бумажного НДС».