

К ВОПРОСУ О ПРЕЗУМПЦИИ НЕВИНОВНОСТИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
Чебоксарский кооперативный институт, филиал Российского университета кооперации,
Чебоксары, Российская Федерация
serebrtata@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>
SPIN-код: 7546-5423

История статьи:

Получена 04.10.2018
Получена в доработанном
виде 06.11.2018
Одобрена 23.11.2018
Доступна онлайн
14.12.2018

УДК 34.096, 346.62
JEL: H25, H26, K34

Аннотация

Предмет. Налоговое законодательство призвано обеспечивать справедливость взимания налогов по понятным и постоянным правилам. В случае нарушения налоговых норм в работу вступают механизмы взыскания недоимок, пеней и штрафов. Порядок урегулирования налоговых споров не отвечает принципу презумпции невиновности, несмотря на то что данный принцип однозначно провозглашен в Налоговом кодексе. Этому мешает коллизия, заложенная законодателями в статьях Налогового кодекса. Современное состояние налоговых правоотношений и возможностей налоговых органов для доказывания налоговых правонарушений свидетельствует о необходимости изменить процедуры урегулирования налоговых споров. Не все заявленные в Конституции РФ и в самом налоговом законодательстве правовые принципы успешно реализуются при рассмотрении налоговых споров. Например, презумпция невиновности налогоплательщика.

Цели. Изучение причины неполной реализации правовых принципов, предусмотренных Конституцией РФ и налоговым законодательством, и определение направлений совершенствования налогового законодательства.

Методология. В работе использовались общенаучные методы познания. Системный подход и логическое обобщение позволили систематизировать основные взгляды на роль презумпции невиновности в налоговых отношениях. Посредством правового анализа были выявлены общие и частные особенности применения принципа и определены направления совершенствования его механизма.

Результаты. Определено, что для реальной работы принципа презумпции невиновности необходимо внести изменения в налоговое законодательство относительно порядка урегулирования налоговых споров.

Область применения. Результаты исследования предназначены для обучения, научной и практической деятельности специалистов в области налогового права, налоговых консультантов, выработки предложений по совершенствованию налоговых процедур в рамках развития гражданского общества.

Выводы. Одной из причин обозначенной проблемы является механизм рассмотрения налоговых споров, заложенный в первую часть Налогового кодекса РФ. Выступая истцом, налогоплательщик вынужден доказывать свою невиновность, находясь в положении оправдывающегося. Следовательно, установленная кодексом процедура урегулирования налоговых споров требует пересмотра.

Ключевые слова:

налоговые правонарушения,
ответственность, налоговый
спор, презумпция
невиновности

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. К вопросу о презумпции невиновности в налоговых правоотношениях // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 12. – С. 1465 – 1476.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1465>

Презумпция невиновности – это указывается, что «каждый обвиняемый в универсальный конституционно-правовой совершении преступления считается принцип. В статье 49 Конституции РФ невиновным, пока его виновность не будет

доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда. Обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность. Все неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого»¹. В Конституции РФ не указываются конкретные правоотношения, на которые распространяется этот принцип. Следовательно, можно полагать, что это общеправовой принцип. Следует иметь в виду, что специфика правовых отношений в различных областях деятельности юридических и физических лиц накладывает отпечаток на процедурные способы реализации презумпции невиновности в конкретной отрасли или подотрасли права, правового института. В частности, в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации (УПК РФ), Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ), Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) присутствуют отдельные статьи, провозглашающие распространение презумпции невиновности на отношения в указанных сферах. Кроме них, некоторые статьи регулируют механизмы доказывания вины, которые как раз и отражают особенности действия рассматриваемого принципа в конкретных правовых отношениях. Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ) предусматривается невиновность различных сторон каждого вида гражданско-правовых отношений. Так, либо на основе сочетания нескольких норм, либо в связи с прямым указанием в статьях ГК РФ по каждому виду гражданско-правовых отношений становится понятно, какая из сторон должна доказывать вину противоположной стороны. Например, при нарушении обязательств «отсутствие вины доказывается лицом, нарушившим обязательство»². Вследствие прямого указания

презюмируется виновность нарушителя, а опровержение вины возлагается непосредственно на самого нарушителя. По этому поводу Конституционный суд Российской Федерации (КС РФ) указал: «Применительно к сфере уголовной ответственности Конституция РФ закрепляет презумпцию невиновности, то есть возлагает обязанность по доказыванию вины в совершении противоправного деяния на соответствующие государственные органы. В процессе правового регулирования других видов юридической ответственности законодатель вправе решать вопрос о распределении бремени доказывания вины иным образом, учитывая при этом особенности соответствующих отношений и их субъектов (в частности, предприятий, учреждений, организаций и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также требования неотвратимости ответственности и интересы защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и свобод других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства»³.

Презумпция невиновности – это атрибут процессуального права, процессуальный подход к установлению вины и виновности обвиняемого, своеобразное допущение, являющееся базовым для судопроизводства. Как отмечает А.В. Брызгалин, «презумпция невиновности – это явление, которое имеет исключительно процессуальную и формальную природу, так как только процесс и обеспечивает презумпцию невиновности. Эти два процесса неразрывно взаимосвязаны, причем презумпция невиновности является здесь первоосновой, так как процессуальные

вступ. в силу с 01.09.2018), п. 2 ст. 40/1.

URL: <http://www.pravo.gov.ru>

³ Постановление Конституционного суда РФ от 27.04.01 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», Товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное Российско-Южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова».

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп.,

механизмы выступают своеобразной надстройкой над базисом» [1, с. 11].

Распространение презумпции невиновности на налоговые правоотношения впервые задекларировано в НК РФ в 1991 г. Не все правоведы восприняли такое нововведение с одобрением. Например, И.В. Горский писал, что введение презумпции невиновности привело к дисбалансу и затрудняет применение прав налоговыми органами, что будет способствовать ограничению возможностей проверяющих [2, с. 7]. Примерно такого же мнения придерживался в то время С.Д. Шаталов, говоря о преждевременности введения такой нормы в нашей стране⁴. Выступая против применения презумпции невиновности в налоговых правоотношениях, В.Г. Пансков считал, что не следует прикрывать презумпцией невиновности несовершенство налоговых законов. Необходимо создавать однозначно понимаемые законодательные нормы, тогда не нужна будет и презумпция невиновности [3].

В то же время многие специалисты до настоящего времени высказывают противоположное мнение, справедливо полагая, что налогоплательщик, как более слабый участник налоговых отношений, нуждается в дополнительных правовых нормах, обеспечивающих защиту его имущественных интересов [4, 5, 6].

Время показало насущную необходимость этого принципа для налоговых отношений, а также и то, что этот принцип применительно к определению вины в налоговых отношениях по большей части носит декларативный характер.

Рассмотрим этот аспект более подробно. В налоговом законодательстве присутствуют самостоятельные положения, закрепляющие презумпцию невиновности для налоговых правоотношений. В п. 6 ст. 108 НК РФ прямо указывается на презумпцию невиновности налогоплательщиков: «...лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не

будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке...»⁵. Далее конкретизируется, что «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. Неустрашимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица»⁶. Закрепленная в п. 6 ст. 108 НК РФ презумпция невиновности налогоплательщика соответствует нормам Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ), содержащимся в Ч. 1 ст. 65, Ч. 5 ст. 200, согласно которым подтверждена обязанность доказывания в арбитражном процессе по налоговым спорам налогового органа.

На мой взгляд, в какой-то мере состязательность арбитражного процесса препятствует полной реализации презумпции невиновности налогоплательщика. Это связано с процедурой урегулирования налогового спора, закрепленной в НК РФ, которая изначально ставит налогоплательщика в позицию доказывания своей правоты.

Исходя из теории презумпции невиновности налоговый орган должен доказать вину налогоплательщика. Суд должен оценить, насколько доказательства обоснованы и верно доказывают вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Однако, на практике налогоплательщику приходится опровергать доказательства налогового органа. При этом в налоговых спорах основная тяжесть ложится на налогоплательщика, поскольку, будучи истцом, фактически налогоплательщик должен выступать против позиции налогового органа, доказывая, что в акте неверно указаны или интерпретированы конкретные факты хозяйственной жизни. Задача налогоплательщика – опровергнуть не столько

⁴ Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный). М.: МЦФЭР, 1999. 624 с.

⁵ Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч. 1. Ст. 108 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁶ Там же.

факты, сколько выводы налогового органа. При этом приходится оперировать большим количеством документов, в том числе дополнительных, не истребованных налоговым органом при проверке. По сути, налогоплательщик доказывает суду правильность своих налоговых расчетов, понимания и выполнения норм налогового законодательства и свои обязанности налогоплательщика при расчетах налоговых платежей. Судом от обеих сторон в ходе заседаний собирается большое количество доказательств, в том числе и тех, которые были представлены для налоговой проверки. Грань между презумпцией невиновности и презумпции вины при этом зачастую стирается. Этому способствует порядок решения налоговых споров, заложенный в Налоговом кодексе. Изначально в акте по итогам налоговой проверки (выездной или камеральной) налоговый орган определяет вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Если, в дальнейшем рассматривая материалы проверки, налоговый орган был бы обязан подать исковое заявление в суд о признании налогоплательщика виновным в совершении налогового правонарушения и об уплате доначисленных налоговых платежей и санкций, то процесс налогового спора находился бы в русле презумпции невиновности, поскольку налоговый орган выступал бы в роли обвинителя, а налогоплательщик – защищающегося. Как правило, обвиняющая сторона представляет больше доказательств вины обвиняемого, поскольку является инициатором процесса доказывания.

В случае же следования предусмотренному кодексом порядку приходят к тому, что если налогоплательщик не оспорит ненормативный акт налогового органа, то он будет признан виновным и должен уплатить доначисленные налоги и санкции. Таким образом, изначально налогоплательщик признается виновным. Если же он с этим не согласен, то ему предстоит защищать свою невиновность и доказывать ее в суде, поскольку, следуя процедуре, установленной в Налоговом кодексе, именно налогоплательщик инициирует судебный процесс. Таким

образом, он становится истцом, то есть лицом, которое должно выступать в суде первым, доказывая существо иска. А суть иска налогоплательщика – истца к налоговому органу – опровержение своей вины в налоговом правонарушении. Так где же здесь презумпция невиновности налогоплательщика, которая провозглашена, видимо, как декларация в Налоговом кодексе? Коллизия заключается в том, что ненормативный акт налогового органа автоматически вступает в силу в течение месяца, даже если налогоплательщик подаст сначала возражения, затем жалобу, а после этого – исковое заявление в суд.

К слову сказать, подавая в арбитражный суд исковое заявление о признании ненормативного акта налогового органа недействительным, налогоплательщик может ходатайствовать о применении обеспечительных мер, направленных на приостановление действия ненормативного акта налогового органа до вынесения судом решения, которым и будет определено наличие вины или ее отсутствие. Этот механизм заложен в совокупном понимании ч. 3 ст. 199, ст. 90 АПК РФ и ч. 3 ст. 35 Конституции РФ. В частности, ч. 3 ст. 199 АПК РФ устанавливает право заявителя по ходатайству и судебную возможность в связи с ним приостановить действие оспариваемого ненормативного акта. Ст. 90 АПК РФ предусматривает решение арбитражного суда по заявлению участвующего в деле лица в отношении временных мер по обеспечению иска или имущественных интересов заявителя. Обеспечительные меры возможны, если в условии их отсутствия будет затруднено или невозможно исполнение судебного акта, а также для предотвращения нанесения ущерба заявителю. Здесь вступает основополагающая конституционная норма (ст. 35, ч. 3.): «...никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда»⁷. Указанный механизм приостановления

⁷ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

решения налогового органа по результатам налогового контроля представляет собой результат действия нормы о презумпции невиновности. Следует отметить, что это реально действующие положения, которые обеспечивают имущественные гарантии бизнесу.

Вернемся к рассмотрению коллизий в связи с решением налогового органа. Таким образом, любой ненормативный акт налогового органа, если он не оспорен, доказывает вину, в то время как вина должна быть установлена только судом. В суд для доказательства вины для нормальной «работы» принципа презумпции невиновности должен обращаться не обвиняемый, а обвинитель, то есть налоговый орган. Подобная ситуация складывается и в административных правоотношениях.

Не в полную силу работает норма о том, что все неустраняемые сомнения относительно вины конкретного лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу (п. 6 ст. 108 НК РФ). Фактически в НК РФ провозглашается презумпция добросовестности налогоплательщика, то есть он считается добросовестным, пока не установлено иное. Государство принимает на себя риски и ответственность, связанные с тем, что должностные лица, выступающие от его имени, не смогли найти доказательства вины налогоплательщика в налоговом правонарушении, хотя некоторые факты, свидетельствующие о возможном налоговом правонарушении, имеются. По мнению А.В. Брызгалина, сущность этого принципа можно описать так: «Неустраняемыми сомнения признаются в тех случаях, когда собранные по делу доказательства не позволяют сделать однозначный вывод о виновности или невиновности лица, а предоставленные законом средства и способы собирания доказательств исчерпаны» [1]. Термин «сомнение» означает невозможность однозначно квалифицировать те или иные действия налогоплательщика, опираясь на документы, характеризующие сущность хозяйственной операции. Не будем исследовать возможные причины сомнений,

они могут быть разными. Например, различные коллизии в правовых нормах, недостаточность документального подтверждения действий налогоплательщика (по различным причинам), недостаточность квалификации проверяющих работников налогового органа. Не это является предметом статьи.

Полагаем, что суды не слишком часто используют эту норму или используют в противоположном смысле, решая все неустраняемые противоречия в пользу налогового органа. Например, можно привести решение Арбитражного суда кассационной инстанции по делу № А79-9660/2016, в котором кассационный суд, признавая главный довод налогового органа о необоснованной налоговой выгоде ошибочным, все же оставляет в силе решение апелляционной инстанции, основанной на этом доводе, считая в целом решение налогового органа и соответствующие решения арбитражных судов правильными.

В то же время, можно найти большое количество положительных примеров, особенно в спорах об административной ответственности налогоплательщика за непредставление документов, запрошенных налоговым органом в связи с проводимой налоговой проверкой. Такая ответственность предусмотрена п. 1 ст. 126 НК РФ. При обжаловании штрафных санкций по указанной статье в судебном порядке, как правило, налоговый орган не может представить доказательств уклонения налогоплательщика от представления документов по запросу налогового органа. Причина неустраняемых противоречий или сомнений, на которую ссылается суд, в том, что запросы налогового органа носят неконкретный характер. Это не позволяет определить количество подлежащих представлению и, соответственно, непредставленных документов. Штраф зависит именно от этого показателя, в связи с чем нельзя определить величину штрафных санкций. Иногда суды указывают в своих решениях о чрезмерных запросах налоговых органов, которые логически невозможно исполнить, с одной стороны, а с другой

стороны, полученные налоговым органом по таким запросам документы физически невозможно изучить из-за их большого количества. В подобных случаях, обуславливающих сомнения в наличии доказательств количества непредставленных документов, что однозначно подтверждало бы вину налогоплательщика, суд признает решение налогового органа о привлечении к ответственности недействительным. Примерами могут служить следующие решения: Постановления Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 № 15333/07, ФАС Московского округа от 20.08.2013 № А41-46795/12, Западно-Сибирского округа от 26.01.2018 № А70-16258/2016; от 12.03.2015 № 16685/2015, Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2016 № Ф09-6821/16 по делу № А76-18033/2015.

Очень часто в решениях налоговых органов на налогоплательщика возлагается ответственность за действия третьих лиц. Такая постановка вопроса зависит от презумпции невиновности (или презумпции добросовестности). По мнению налогового органа, налогоплательщик может нести ответственность за действия третьих лиц. Судебные органы считают такое возможным, если будет доказан умысел. В известном Постановлении Пленума Высшего Арбитражного суда № 53 от 12.10.2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» перечислены конкретные случаи, когда возможны сомнения в добросовестности налогоплательщика, что должно быть использовано в череде доказательств наличия сговора с третьим лицом (контрагентом).

Например, при проверках налоговые органы могут отказать налогоплательщику в налоговых вычетах по НДС или в признании расходов для исчисления налога на прибыль, если будет выявлена недобросовестность или неблагонадежность поставщика материалов, работ или услуг. Среди признаков недобросовестности (согласно документу Высшего арбитражного суда Российской Федерации) обычно указывается неисполнение контрагентом обязанностей по

уплате налогов в бюджет, отсутствие контрагента по юридическому адресу, регистрация контрагента в месте массовой регистрации юридических лиц и т.п. Если в полной мере применять принципы презумпции добросовестности и невиновности, то подобные нарушения в актах и решениях отсутствовали бы. При наличии у налогоплательщика всех документов, должным образом оформленных, подтверждающих совершение хозяйственной операции и ее необходимость для ведения деятельности, к налогоплательщику не должно быть никаких претензий со стороны налогового органа. На организации не возлагается обязанность по проверке соблюдения контрагентами как требований законодательства, так и контроля полноты уплаты ими налогов в бюджет. В соответствии с презумпцией невиновности ответственность налогоплательщика возможна только в том случае, если налоговым органом будет доказана преднамеренность его действий с третьими лицами, приведшая к необоснованной налоговой выгоде, которая заключается в уклонении от уплаты налогов. У судов постоянно меняется позиция по вопросу вины налогоплательщика, к тому же в разных судах по однотипным искам бывают противоположные решения. Например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 19.05.2006 по делу № А55-25472/05-39 принял сторону налогоплательщика, считая, что при недоказанности налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения, при отсутствии достоверных фактов, подтверждающих проявленную налогоплательщиком недобросовестность при исполнении своих налоговых обязательств, право налогоплательщика на применение налоговых вычетов по НДС не может быть поставлено в зависимость от факта уплаты соответствующих сумм НДС в бюджет его поставщиками. В обоснование своих выводов суд сослался на закрепленную в п. 6 ст. 108 НК РФ презумпцию невиновности налогоплательщика. Однако имеется обширная практика противоположного характера, предполагающая доказывание факта необоснованной налоговой выгоды в

связи с недобросовестностью контрагента в рамках Постановления Пленума ВАС № 53⁸.

Интересная правовая коллизия возникает, если налогоплательщик добровольно, не успев пройти процедуру досудебного и судебного урегулирования спора, уплатил налоги, пени и штрафы, доначисленные по решению налогового органа. Возникает ситуация, когда фактически вина еще не доказана и судом не установлена. В таком случае получается, что налогоплательщик признал свою вину и становится виновным. Уплатой налоговых и иных платежей, доначисленных по решению налогового органа, создается видимость, что налогоплательщик согласился с доначислениями, а следовательно, с тем, что изложенное в акте налоговой проверки и решении по нему является налоговым правонарушением. Согласно НК РФ налоговые обязательства прекращаются при оплате доначисленных по решению налогового органа налогов, пеней и штрафов, в связи с чем привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения на этом заканчивается, так и не начавшись.

В конечном итоге за виновным налогоплательщиком, согласившимся уплатить и уплатившим все доначисленное по решению налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, остается право оспорить его в суде. Вполне возможно, что в суде ему удастся доказать отсутствие события правонарушения или своей вины. В таком случае, возникает противоречие: решение налогового органа вступило в законную силу, налоги и штраф уплачены, привлечение к налоговой ответственности завершено. Следовательно, есть виновное лицо. Но в дальнейшем, это лицо может стать невиновным, поскольку при оспаривании в судебном порядке своей вины оно может добиться отмены полностью или в определенной части ненормативного акта (решения) налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения. Налогоплательщики очень часто таким правом пользуются, поскольку решения налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности автоматически создают долг налогоплательщика перед бюджетом в сумме доначисленных по решению налогов, пеней и штрафов, что портит историю организации, если она захочет участвовать в тендерах на получение выгодных контрактов. Таким образом, логично сделать предположение о том, что в рамках производства по делу о налоговом правонарушении законодатель санкционировал наложение налоговых санкций на формально невиновных лиц и тем самым фактически опроверг презумпцию невиновности, закрепленную им самим же в НК РФ. При этом не следует исключать случаи, когда добровольной уплатой налоговых доначислений по результатам проверок, налогоплательщик действительно соглашается с правомерностью доначисления, а следовательно, фактически признает себя виновным в совершении налогового правонарушения.

На практике часто случается описанная ситуация, когда уплатив доначисленные налоги и пени, а также штрафы, в дальнейшем налогоплательщик проходит все необходимые этапы урегулирования налоговых споров и в конечном итоге подает исковое заявление о признании недействительным ненормативного акта налогового органа полностью или в определенной части. Здесь налицо правовая коллизия, возникающая в связи с тем, что, казалось бы, уплатой налоговых доначислений и посредством санкций налоговый спор должен бы быть прекращен, но налогоплательщик, реализуя право на презумпцию невиновности, доводит дело до суда. Именно судом устанавливается его вина в совершении налогового правонарушения или ее отсутствие.

В описанных случаях судебные и налоговые органы какое-то время полагали, что уплатой доначисленного по решению налогового органа налогоплательщик признает свою вину, и это во время судебного разбирательства расценивалось как доказательство его вины.

⁸ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В настоящее время такие действия налогоплательщика не рассматриваются как признание собственной вины или в качестве доказательства вины в совершении налогового правонарушения.

Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ в решении налогового органа должна присутствовать информация о конкретном налоговом правонарушении с указанием нарушенных статей НК РФ, а также статей, предусматривающих меры ответственности за правонарушения. Для обоснования своих доводов и выводов налоговые органы собирают большое количество доказательств. Все доказательства должны быть доступны для изучения и налогоплательщику. Налоговый орган в рамках своей компетенции (законодательство о налогах и сборах) обязан дать юридическую квалификацию противоправного деяния, то есть квалифицировать вид правонарушения и вину нарушителя. Вывод о виновности в совершении налогового правонарушения и привлечении к налоговой ответственности делает налоговый орган, а суд может этот вывод отменить. Так тоже нарушается принцип презумпции невиновности.

В НК РФ указано, что «лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Доказывание обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, должно осуществляться налоговым органом»⁹. Отсюда, на наш взгляд, вытекает следующая процессуальная последовательность представления и оценки доказательств в суде: сначала подлежат исследованию доказательства, представленные налоговым органом, затем – ответчиком (если он их пожелает представить). Такая процедура обеспечивает своеобразную пассивность налогоплательщика, поскольку он, в принципе, не обязан представлять какие-либо доказательства своей невиновности.

В судебных заседаниях такой порядок в полной мере реализовать не представляется

возможным, поскольку выступая заявителем, налогоплательщик должен быть активной стороной процесса и опровергать факты и выводы, содержащиеся в решении. Пассивная роль налогоплательщика скорее всего приведет к проигрышу. Прямое или косвенное признание налогоплательщиком своей вины не в связи с уплатой налогов и санкций, а признание в виде отказа от доказывания своей невиновности в суде является решающим. Кроме того, судом, как, впрочем, и вышестоящим налоговым органом, не исследуются выводы о наличии вины налогоплательщика по тем замечаниям, которые не оспариваются в возражениях и исковых требованиях. Более того, разъяснения Высшего арбитражного суда Российской Федерации таковы, что если в возражениях на решение определенные факты налогоплательщиком не были оспорены, то в судебной инстанции их оспорить уже невозможно. Позитивно во всем этом лишь то, что добровольная уплата налоговых санкций на основании решения налогового органа не лишает налогоплательщика права на судебное обжалование такого решения и не может выступать в суде неопровержимым доказательством виновности лица, если лицо все же заявило о своем несогласии с решением налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанное вполне согласуется с выводами Н.Н. Цуканова [7].

«1. Презумпция невиновности – исходное утверждение, в соответствии с которым налогоплательщик считается невиновным в совершении того или иного налогового правонарушения, пока налоговым органом не будет доказано обратное. Предполагается, что все действия налогоплательщика законны, а сведения, содержащиеся в первичных документах и налоговой отчетности налогоплательщика, достоверны и правильны. И даже в случае обнаружения налоговым органом каких-либо ошибок, несоответствий, противоречий и т.д. изначально предполагается, что это допущено неумышленно (например, вследствие

⁹ Налоговый кодекс РФ. Часть 1. Статья 108 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

опечатки, арифметической ошибки в подсчетах, противоречивого толкования налогового законодательства, его непонимания и т.п.).

2. Обязанность по доказыванию вины налогоплательщика в совершении конкретного налогового правонарушения возлагается на налоговый орган. Налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности только в том случае, если налоговый орган располагает неопровержимыми доказательствами, однозначно свидетельствующими о виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Налогоплательщик не обязан оправдываться и доказывать законность своих действий».

Некоторые поправки в Налоговый кодекс, улучшающие, на первый взгляд, применение принципа презумпции невиновности в налоговых правоотношениях [8], в действительности налоговыми органами воспринимаются как возможность усилить давление на налогоплательщиков при формировании решений по итогам налоговых проверок. Такого мнения придерживаются специалисты [9, 10, 11] и сами же налоговые органы в своих разъясняющих письмах¹⁰. Речь идет о дополнении в 2017 г. части первой НК РФ статьей 54.1, в которой описываются условия признания расходов для налогообложения прибыли и вычета по НДС.

Для решения этой проблемы и правильной работы принципа презумпции невиновности в налоговых спорах необходимо предусмотреть иной порядок их рассмотрения, для чего и изменить НК РФ. Например, оставить неизменным порядок формирования решения налогового органа, как вполне работающий и приносящий реальные результаты. После вынесения решения налогового органа необходимо предусмотреть возможность налогоплательщика обжаловать решение в вышестоящий налоговый орган, как это предусмотрено сейчас, при этом указать, что в случае такого обжалования решение не вступает в силу.

Сейчас в НК РФ не предусмотрено прямой нормы, приостанавливающей вступление в силу ненормативного акта налогового органа в случае подачи налогоплательщиком жалобы в вышестоящий налоговый орган. В настоящее время некоторая отсрочка по времени между вынесением решения о привлечении к ответственности и реальным взысканием недоимок в связи с ним происходит благодаря растянутой во времени процедуре вручения требования об уплате доначисленных налогов, санкций, штрафов и срока их уплаты.

Решение приостанавливается автоматически с подачей жалобы на срок до вынесения вышестоящим органом решения по жалобе. Затем, когда он оставляет в силе частично или полностью оспариваемое решение, налоговый орган оформляет требование о взыскании доначисленных налогов, пеней и штрафных санкций. Если в установленный требованием срок налогоплательщик не уплатил по решению доначисленные суммы налогов, пеней и штрафов, то решение автоматически вступает в силу ввиду несогласия с ним налогоплательщика, которое следует из факта неуплаты по решению. В таком случае налоговый орган оформляет исковое требование в суд в течение месяца с момента неисполнения требования об уплате налогов, пеней и положенных санкций. Далее процедура урегулирования спора в судебном порядке протекает согласно АПК РФ. Если же налогоплательщик добровольно уплачивает по требованию то, что было определено в решении, то он имеет право обратиться в суд в качестве истца о признании недействительным ненормативного акта и его отмены частично или полностью.

С точки зрения автора, подобные изменения в порядке доказывания вины в совершении налогового правонарушения будут в большей степени отвечать принципу презумпции невиновности и действительно переложат бремя доказывания вины на налоговые органы. В таких условиях налоговый орган будет более качественно собирать доказательства и делать более обоснованные выводы по актам налоговых проверок.

¹⁰ Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» и других».

Список литературы

1. Брызгалов А.В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения. М.: ЭКСМО, 2012. 160 с.
2. Горский И.В. Налоговый кодекс и бюджет // *Налоговый вестник*. 1999. № 1. С. 6–10.
3. Пансков В.Г. О критике критиков Налогового кодекса // *Налоговый вестник*. 1999. № 4. С. 10–15.
4. Брызгалов А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях: Сущность и вопросы практического применения // *Хозяйство и право*. 1999. № 9. С. 60–63.
5. Сидорович Ю.С., Минаев А.А. Презумпция невиновности налогоплательщика // *Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право*. 2013. № 3. С. 108–115.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/prezumpsiya-nevinovnosti-nalogoplatelshchika-1>
6. Тимофеев Е. О критике Налогового кодекса // *Налоговый вестник*. 1999. № 3. С. 16–23.
7. Цуканов Н.Н. Нарушил ли законодатель презумпцию невиновности лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении? // *Государство и право*. 2010. № 3. С. 104–109.
8. Гин К. «Налоговая оттепель» закончилась? // *Расчет*. 2017. № 9. С. 44–45.
9. Зотиков Н.З. От налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой выгоды // *Вестник ИПБ (вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2018. № 1. С. 32–41.
10. Минаев Ю.В. Контроль налоговых органов за использованием легальных налоговых схем ужесточен // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2018. № 2. С. 105–108.
11. Анищенко А.В. Дела аналогичные... Результаты различные... // *Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018. № 4. С. 50–59.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ON THE PRESUMPTION OF INNOCENCE IN TAX RELATIONS

Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA

Cheboksary University of Cooperation, Branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
serebrtata@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

Article history:

Received 4 October 2018
Received in revised form
6 November 2018
Accepted 23 November 2018
Available online
14 December 2018

JEL classification: H25, H26,
K34

Keywords: tax offense,
liability, tax dispute,
presumption of innocence

Abstract

Subject The occurrence of tax breaches ignites the mechanism for charging forfeits, penalties and fees. The way tax disputes are regulated is not congruent with the presumption of innocence. This is caused by the collision of clauses set forth in the Tax Code. It is necessary to amend tax dispute resolution procedures. Only some tax laws are successfully enforced to resolve tax disputes. The presumption of innocence is the case in point.

Objectives The research examines why constitutional legal principles and tax laws are not completely enforced, and outlines strands for further improvement of tax laws.

Methods The research is based on general scientific methods. I performed the systems analysis and logic generalization to systematize key views on the role the presumption of innocence plays in tax relations. Legal analysis helped identify common and specific aspects of applying the principle and determine how the respective mechanism should be improved.

Results As I found out, tax laws should be amended in terms of tax dispute resolution rules so as to streamline the presumption-of-innocence principle.

Conclusions and Relevance The tax dispute resolution mechanism is one of the issues to be addressed. Acting as the plaintiff, the tax payer has to prove him/her being not guilty. Therefore, the tax dispute resolution procedure as set forth in the Tax Code should be revised. The findings are intended for training, scientific and practical tasks of tax experts, tax advisers, and making suggestions on the way tax procedures should be improved for further civil development.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Serebryakova T.Yu. On the Presumption of Innocence in Tax Relations. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 12, pp. 1465–1476.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1465>

References

1. Bryzgalin A.V. *Nalogovye proverki: vidy, protsedury, ogranicheniya* [Tax audits: Types, procedures, restrictions]. Moscow, EKSMO Publ., 2012, 160 p.
2. Gorskii I.V. [Tax code and budget]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1999, no. 1, pp. 6–10. (In Russ.)
3. Panskov V.G. [On the criticism of those criticizing the Tax Code]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1999, no. 4, pp. 10–15. (In Russ.)
4. Bryzgalin A.V. [The presumption of innocence in tax relations: The substance and practical aspects]. *Khozyaistvo i pravo = Business and Law*, 1999, no. 9, pp. 60–63. (In Russ.)
5. Sidorovich Yu.S., Minaev A.A. [Presumption of the taxpayer innocence]. *Vestnik RGGU. Seriya: Ekonomika. Upravlenie. Pravo = RSUH Bulletin. Economics. Management. Law*, 2013, no. 3, pp. 108–115. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/prezumpsiya-nevinovnosti-nalogoplatelshchika-1> (In Russ.)

6. Timofeev E. [On the critique of the Tax Code]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1999, no. 3, pp. 16–23. (In Russ.)
7. Tsukanov N.N. [Has the legislator broken the presumption of innocence of a person against whom the proceeding in respect of a case concerning administrative offense is initiated?]. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, 2010, no. 3, pp. 104–109. (In Russ.)
8. Gin K. [Is the tax thaw season over?]. *Raschet*, 2017, no. 9, pp. 44–45. (In Russ.)
9. Zotikov N.Z. [From tax benefits to the limits of rights execution on the tax base computation]. *Vestnik IPB (vestnik professional'nykh bukhgalterov) = Bulletin of Professional Accountants*, 2018, no. 1, pp. 32–41. (In Russ.)
10. Minaev Yu.V. [Control of tax authorities for the use of legal tax schemes is toughened]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2018, no. 2, pp. 105–108. (In Russ.)
11. Anishchenko A.V. [Cases are similar but results differ]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and Taxation*, 2018, no. 4, pp. 50–59. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.