Как презумпция невиновности поможет выиграть спор с инспекцией

Когда компании стоит ссылаться на презумпцию невиновности

Как форма вины влияет на размер ответственности

Почему доказанная невиновность позволит снять доначисления

Григорий Нистратов, юрист Forward Legal

Компанию нельзя привлечь к налоговой ответственности, если в ее действиях нет вины (п. 2. ст. 109, ст. 106 НК). Презумпция невиновности означает, что вина отсутствует, пока фискалы не доказали обратное (ст. 108 НК). Проанализируем, как презумпция невиновности поможет избежать налоговой ответственности.

Если нет вины – нет и штрафов

Компания не обязана доказывать свою невиновность, любые сомнения должны решаться в ее пользу. Вина — субъективное отношение налогоплательщика к совершенному нарушению и его последствиям. Налогоплательщик считается виновным, даже если не знал, что его действие или бездействие нарушает законодательство.

Вина организации зависит от вины ее должностных лиц. Если руководитель невиновен, то суд освободит компанию от ответственности (п. 4. ст. 110 НК). Например, суд освободит организацию от штрафа, если директор докажет, что сотрудник ввел его в заблуждение. Вины директора в совершении нарушения нет.

В одном из дел ФАС Поволжского округа решил, что компания невиновна. Суд изучил приговор суда в рамках уго-

PNP08_80-85_nbZashita.indd 80 7/23/18 9:18 PM

ловного дела. Менеджер компании совершил мошеннические действия и умышленно ввел директора в заблуждение. Компания намеревалась получить доход от реальной сделки. О том, что первичка недостоверна, она узнала позднее из приговора по уголовному делу. Суд отменил штраф (постановление от 01.06.2012 № А12-16620/2011).

Вина и презумпция невиновности распространяются только на налоговую ответственность, то есть на штрафы. Уплата доначисленных налогов не ответственность, а конституционная обязанность налогоплательщика (ст. 57 Конституции). Уплата пеней также не связана с виновностью или невиновностью, поскольку пени — это не мера ответственности (ст. 75 НК). Пени необходимо уплатить независимо от вины.

Выполнение письменных разъяснений ведомств по вопросам налогообложения — обстоятельство, исключающее вину компании (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК, постановление АС Северо-Западного округа от 22.09.2016 № Ф07-7001/2016). Но если в запросе компания указала неполные или недостоверные сведения, то освобождение не действует.

Минфин считает, что компания освобождается от ответственности, только если она получила ответ на свой собственный запрос (письмо от 20.07.2009 № 03-01-11/4-176). Но суды подчеркивают, что освобождение действует в отношении всех нарушителей, которые следовали разъяснениям Минфина (к примеру, постановления ФАС Московского округа от 14.05.2014 № Ф05-3824/14, Президиума ВАС от 30.11.2010 № ВАС-4350/10).

Официальные разъяснения освобождают компанию не только от штрафов, но и пеней (п. 8 ст. 75 НК). Судьи КС пошли еще дальше. Они указали, что изменение устоявшегося подхода контролеров и арбитров к толкованию норм кодекса может рассматриваться как изменение налогового регулирования. Если такое изменение ухудшает положение компании, то оно не должно иметь обратной силы (п. 2 ст. 5 НК).

Конституционный суд установил, что изменение судебной практики носило характер изменения налогового регулирования. За период, предшествующий изменению практики, контролеры неправомерно взыскали не только штрафы и пени, но и сам налог (постановление КС от 28.11.2017 № 34-П).

Если компания руководствовалась решениями суда, принятыми в ее пользу по тому же налогу, это исключает ее вину в совершении нарушения (постановление АС Дальневосточного округа от 20.05.2016 № Ф03-1787/2016).

АС Московского округа указал, что предыдущие судебные акты подтвердили правомерность применения пониженной ставки. Это свидетельствует об отсутствии вины общества в неполной уплате земельного налога (постановление от 31.08.2017 № Ф05-12292/2017).

Решение по камералке — это не разъяснение по вопросам налогообложения. Даже если компания руководствовалась решением по предыдущей камералке, то налоговики все равно вправе взы-

PNP08_80-85_nbZashita.indd 81 7/23/18 9:18 PM

скать штрафы и пени (определение КС от 20.12.2016 № 2672-О).

Даже если вина есть, ее форма бывает разной

Форма вины тоже имеет значение. Чтобы привлечь компанию к ответственности, налоговики должны доказать наличие умысла.

Компания может совершить правонарушение умышленно или по неосторожности (п. 1 ст. 110 НК). Это разделение основано на субъективном отношении налогоплательщика к нарушению и его последствиям.

Если должностное лицо сознательно допустило вредные последствия, то его действие или бездействие — умышленное правонарушение. Например, организация выполнила работы своими силами, но, чтобы снизить НДС и налог на прибыль, подписала договор подряда с однодневкой. Здесь умысел очевиден.

Если должностное лицо не осознавало и не желало наступления вредных последствий, то его действие или бездействие — нарушение по неосторожности. Например, если юристы компании беспечно отнеслись к проверке добросовестности контрагента.

Влияние на размер налоговой ответственности. Если компания совершила нарушение по неосторожности, то штраф составит 20 процентов от суммы неуплаченного налога (п. 1 ст. 122 НК). Если организация совершила правонарушение умышленно, то штраф составит 40 процентов от суммы неуплаченного налога (п. 3 ст. 122 НК).

Влияние на возможность привлечения к уголовной ответственности. Привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц от уголовной ответственности (п. 4 ст. 108 НК). Налоговые преступления расследует Следственный комитет.

Следователи обладают большими полномочиями, чем налоговики, чтобы заставить руководителей и собственников погасить недоимку. Налоговики и следователи проводят совместную работу, чтобы выявить нарушения и умысел (письмо ФНС от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты налогов»).

Чтобы привлечь должностное лицо компании к уголовной ответственности, следователи должны выявить сумму неуплаченных налогов и доказать наличие умысла (ст. 199, 199.1 и 199.4 УК). Уклонение от уплаты налогов возможно только с прямым умыслом. При решении вопроса о наличии умысла судьи должны учитывать обстоятельства, исключающие вину лица (ст. 111 НК, п. 8 постановления Пленума ВС от 28.12.2006 № 64).

Субъекты ответственности — руководитель или учредитель компании, члены совета директоров. Следователи используют материалы, собранные налоговиками в ходе выездных и камеральных проверок. Выводы контролеров о виновности должностных лиц они переносят в материалы уголовного дела.

PNP08_80-85_nbZashita.indd 82 7/23/18 9:18 PM

Презумпцию невиновности стоит использовать, если компания оспаривает сам факт совершения нарушения. Если ее обвиняют в умышленных действиях, следует занять активную позицию

Внимательно читайте акты налоговых проверок, чтобы выявить форму вины, которую вменяют инспекторы. Если из акта проверки следует, что налоговики рассматривают действия компании как умышленные, то не стоит полагаться на презумпцию невиновности. В этом случае компании надо искать доказательства, которые смогут опровергнуть выводы проверяющих.

Презумпцию невиновности стоит использовать, если организация оспаривает только факт совершения нарушения. Если фискалы обвиняют организацию в умышленных действиях, то следует занять активную позицию в споре. Например, запастись аргументами, первичкой. Умышленные налоговые нарушения и налоговые преступления различаются только суммой недоимки.

Налоговики обязаны доказать умысел

Налоговики не обязаны исследовать вопрос о форме вины, если они привлекли компанию к ответственности за нарушение, совершенное по неосторожности (п. 1 ст. 122 НК). Эти нормы предусматривают нижнюю планку налоговой ответственности.

Если контролеры настаивают, что компания совершила правонарушение умышленно, то они должны представить соответствующие доказательства. Судьи исходят из презумпции невиновности налогоплательщиков. Они подтверждают, что бремя доказывания умысла лежит на инспекторах.

АС Восточно-Сибирского округа признал недействительным решение инспекции о взыскании с компании штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (п. 3. ст. 122 НК). Контролеры доначислили налог на прибыль, поскольку контрагент не исполнял своих налоговых обязательств. Суд указал, что в акте проверки и решении нет детального описания, в чем заключается умысел компании.

Контролеры оштрафовали компанию по пункту 3 статьи 122 НК, который квалифицирует налоговое нарушение как умышленное. Вина организации в совершении правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц (п. 4 ст. 110 НК). Однако фискалы не доказали, что компания совершила нарушение умышленно (постановление от 02.03.2018 № Ф02-7448/2017).

Инспекторы указали, что компания создала фиктивный документооборот. Фискалы настаивали, что она совершила нарушение умышленно.

АС Восточно-Сибирского округа указал, что проверяющие не установили, какие именно лица умышленно совершили вмененное нарушение. Они не доказали, что действия компании и контрагентов согласованы. Кроме того, они не доказали, что общество осознавало противоправный характер своих действий, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий (постановление от 28.11.2017 № Ф02-6341/2017).

Компаниям зачастую удается доказать отсутствие умысла в действиях еще на до-

PNP08_80-85_nbZashita.indd 83 7/23/18 9:18 PM

судебной стадии спора. Например, при подаче апелляционной жалобы.

Собирайте доказательства своей невиновности

Бремя доказывания вины лежит на фискалах, но именно компания заинтересована в том, чтобы ее не привлекли к налоговой ответственности. Поэтому ей стоит запастись доказательствами своей невиновности.

Многие полагают, что в силу презумпции невиновности именно проверяющие должны доказать, что организация не проявила должной осторожности при выборе контрагентов. Из-за этого заблуждения компании занимают пассивную позицию при проверках и в судах.

В акте и решении по проверке контролеры приводят набор формальных обстоятельств — отсутствие материальных и трудовых ресурсов, допусков СРО и т. д. На основании этого они обвиняют компании в том, что они не проявили осмотрительности. В этом случае налогоплательщику стоит настаивать, что он предпринял все возможные меры по проверке контрагента. Несмотря на это, он не смог выявить, что контрагент не в состоянии исполнить сделку.

Судьи подчеркивают, что компании должны проверять контрагентов регулярно. Если не получилось проверить продавца перед заключением договора, организации следует сделать это в ходе исполнения договора (например, постановление АС Московского округа от 02.10.2017 № Ф05-14007/2017).

Компания должна доказать, что спорную сделку исполнил тот контрагент, с которым заключен договор (подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК). При этом общество не сможет воспользоваться презумпцией невиновности, поскольку вопрос о праве на налоговую выгоду не имеет отношения к налоговой ответственности и вине.

Компании стоит настаивать на презумпции невиновности, если контролеры обвинили ее в том, что она намеренно перечислила налоги через проблемный банк. Контролеры должны доказать, что она знала о проблемах банка, но все равно перечислила через него налог. Они должны представить прямые доказательства того, что организация была осведомлена о проблемах банка. Например, если ранее банк уже не исполнял платежные поручения клиента.

В одном из похожих споров Верховный суд поддержал компанию. Вопреки презумпции невиновности контролеры не доказали осведомленность компании о проблемах банка. Судьи строго следили за распределением бремени доказывания, они не возлагали его на компанию (определение ВС от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981). Однако полагаться на такой исход дела не стоит.

Зачастую налогоплательщики выигрывают, потому что занимают активную позицию, в частности предоставляют много доказательств, документов по сделкам. В одном из споров компании удалось доказать, что она по объективным причинам не знала об обязанности представить в инспекцию документы (п. 1 ст. 93.1 НК).

PNP08_80-85_nbZashita.indd 84 7/23/18 9:18 PM

Умышленные налоговые нарушения и налоговые преступления различаются только суммой недоимки

Контролеры выставили штраф за непредставление документов (п. 2 ст. 126 НК). В суде компания представила письмо о том, что почтовое отделение не доставило ей требование инспекции. Налоговики не доказали, что она уклонилась от получения требования (постановление АС Центрального округа от 12.03.2018 № Ф10-117/2018).

ФАС Волго-Вятского округа также освободил налогоплательщика от ответственности. Контролеры выставили требование о представлении 163 документов. Компания не представила документы, поскольку вся первичная документация сгорела при пожаре. Инспекторы выписали штраф (п. 1 ст. 126 НК).

Контролеры не доказали, что истребованные документы были у компании в наличии. В силу объективных причин у нее не было возможности представить в инспекцию спорные документы.

Суд подчеркнул, что компания считается невиновной, пока ее виновность не будет доказана (п. 6 ст. 108 НК). Доказывать вину компании обязана инспекция. Все неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу этого лица (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.09.2012 № А17-6025/2010).

PNP08_80-85_nbZashita.indd 85 7/23/18 9:18 PM