

## **Невинные жертвы отмены зачета НДС: должная осмотрительность или ответственность без установления вины?**

Уткирбек Холмирзаев  
Преподаватель ТГЮУ, адвокат  
Тел: +998 91 161-13-06  
E-mail: [utkirpahlavon@gmail.com](mailto:utkirpahlavon@gmail.com)

Недавно разгорелся бурный спор на тему корректировки или отмены суммы зачета НДС за злоупотребление правом (ст. 14 Налогового кодекса (далее – НК). Государственный налоговый комитет (далее – ГНК) заявил, что у организаций имевшие финансовые операции с недобросовестными налогоплательщиками, осуществляющими сомнительные операции (занимающихся «обналом») скорректирована либо отменена сумма зачёта по НДС, в виду того что этот зачет осуществлён на основании притворных сделок (<https://soliq.uz/press-services/news/show/gosudarstvenniy-nalogoviy-komitet-informiruet>). Получается, ГНК считает, что сам факт сделки с «недобросовестными» налогоплательщиками является не проявление должную осмотрительность (ст. 15 НК) и придется платить налоги за недобросовестных контрагентов либо доказать законность и действительность сделки (операции). Тем самым налоговый орган **подменяет должную осмотрительность с презумпцией осведомленности**. Несмотря на отсутствие достаточных законных оснований (о толковании ст. ст. 14-15 ниже), оказывается налогоплательщики несет ответственность за неуплату налогов другими лицами в связи с «неосмотрительностью при выборе контрагента». Также, по мнению налогового органа означает, что если контрагент налоги не заплатил, значит налогоплательщик проявил неосмотрительность.

Такая ответственность в правовой науке называется **ответственностью без установления вины, на английском «strict liability»**, на русском «объективное вменение»<sup>1</sup>. И она на самом деле не применяется в аналогичных обстоятельствах. Такое недопонимание суть ответственности и доктрины недопустимости злоупотребление правом налогоплательщиком, а именно получения необоснованной налоговой выгоды создает лишние проблемы, такие как несправедливое распределение обязательства, лишнее вторжение коммерческой деятельности субъектов предпринимательства и тд. Следует отметить, **проблема носит чисто правовой характер** и только правильное

---

<sup>1</sup> Schäfer, Hans-Bernd, and Frank Müller-Langer. "Strict liability versus negligence." *Encyclopedia of Law and Economics*. Edward Elgar Publishing Limited, 2009.

распределение бремя доказывания и обеспечение справедливого механизма определения злоупотребление может помочь найти ее решение.

Налоги выполняют особо важные функции в жизни общества и возникающий (уже возникший) **конфликт публичного и частного интересов может влечет различные формы сопротивления** – как открытое возмущение предпринимателей (которое уже случилось <https://www.youtube.com/watch?v=i1GoB3aswyA&feature=youtu.be>) и скрытые, такие как уклонение или создание видимости исполнения обязанности.<sup>2</sup>

### **Каждый несет ответственность только по своим обязательствам**

Согласно общепризнанному принципу налоговой выгоды (*Benefit Principle*) размер налогового обязательства должен соответствовать экономической выгоде полученной налогоплательщиком (добавленной стоимости, прибыли, дохода физических лиц и т.д).<sup>3</sup> Также, исходя из общих принципов права (справедливости) каждый налогоплательщик – участник сделок несет только свою долю налогового бремени. Соответственно налогоплательщик не несет ответственность за действия других лиц, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Кроме того, на основе налогового законодательства лежит презумпция добросовестности налогоплательщиков<sup>4</sup> (*presumption of honesty*). Значит, каждый налогоплательщик признается добросовестным пока не доказано обратное. Таким образом, перелгать налоговое обязательство недобросовестных лиц **на налогоплательщика возможно только в случае** доказанного злоупотребления правом последним.

### **Злоупотребление правом и недобросовестные налогоплательщики**

В своем обращении ГНК начал употреблять термин «недобросовестные налогоплательщики» (<https://soliq.uz/press-services/news/show/gosudarstvenniy-nalogoviy-komit-et-informiruet>). Недобросовестность – это как обратная сторона добросовестности, выражается **в злоупотреблении правом** (использовать право против целей, обход закона итд.)<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Концепция законопроекта о налоговой выгоде. <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>

<sup>3</sup> Escribano, Eva. *Jurisdiction to Tax Corporate Income Pursuant to the Presumptive Benefit Principle: A Critical Analysis of Structural Paradigms Underlying Corporate Income Taxation and Proposals for Reform*. Kluwer Law International BV, 2019.

<sup>4</sup> Valente, Piergiorgio. "A European Taxpayers' Code." *Intertax* 45.12 (2017).

<sup>5</sup> Zimmermann, Reinhard, Simon Whittaker, and Mauro Bussani, eds. *Good faith in European contract law*. Cambridge university press, 2000.

Налоговое злоупотребление (правом) – это функция гражданско-правового института злоупотребление правом, который выражается в **намеренном искажении размера действительного размера налогового обязательства** путем создания видимости соблюдения требований закона, в осуществлении права в противоречии с его назначением (использование права не во благо, а во зло) или для причинения вреда другим лицам. Например, заключение притворные или мнимые сделки, без намерения создать юридические последствия (на что ссылается ст. 14 НК). Злоупотребление правом является своеобразным правонарушением, хотя форма поведение соответствует закону, по существу субъективное **право используется в противоречии с его назначением** (духом закона и общеправовым принципом справедливости)<sup>6</sup>.

Для противостояния злоупотребления правом, правопорядок имеет разные механизмы такие как признать определенные сделки недействительными, не принимать их во внимание и применять правил относящиеся к той сделке, которую стороны действительно имели в виду, возмещение причиненного вреда и т.д. В налоговых правоотношениях применение частноправовых механизмов является ограниченным. Точно также, признание сделки недействительной исключительно в целях определения действительного размера налогового обязательства приведет к разрушению гражданско-правовых отношений<sup>7</sup>, которые не относятся к сфере налогового администрирования и нарушает стабильности коммерческой деятельности. В конце концов налогом облагаются не факт заключения сделки, а и х последствия, действия, имущества, юридические факты и т.д. Также, по мнению специалистов, в борьбе с налоговыми злоупотреблениями необходимо использовать более оперативные и эффективные административные меры, поэтому одного лишь обращения в суд с иском о признании сделки недействительной недостаточно.<sup>8</sup>

Оптимальным и уже испытанным механизмом является доктрина недопущения получению необоснованной налоговой выгоды.

Для недопущения налоговым злоупотреблениям НК предусматривает доктрины **недопустимости получения необоснованной налоговой выгоды** (путем злоупотребления правом) и в целях налогообложения признает принцип<sup>9</sup> приоритета экономического содержания над формой сделки (операции) (ч. 1 ст. 14 НК). Данный инструмент используется с начала

---

<sup>6</sup> Фатхудинов Р. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2011. С. 102.

<sup>7</sup> Там же.

<sup>8</sup> Концепция законопроекта о налоговой выгоде. <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>

<sup>9</sup> Madison, Allen D. "The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law." *Santa Clara L. Rev.*43 (2002): 699.

прошлого века в Австралии (1915 г.), Германии (1915 г.), в Голландии (1930 г.).

Например, получение законной налоговой выгоды рассматривается как право налогоплательщика (НК предоставляет налогоплательщику возможность (право) учитывать определенные расходы и принимать НДС к вычету (ст. 266 НК). Однако, налогоплательщик заключая притворные сделки (без намерения создать последствия, указанного в договоре, к примеру, не покупать товар, а получить наличные деньги – «обналичивание» и т.д.) злоупотребляет данным правом. В таком случае, налоговый орган может не принимать во внимание форму сделки и скорректировать сумму налога.

### **Ответственность без установление вины. Неправильное понимание доктрины должной осмотрительности.**

Для недопущения налоговым злоупотреблениям и применения ответственности без установления вины, ГНК использует доктрину должной осмотрительности в качестве неопровержимой презумпции: “заключил сделку с “недобросовестным контрагентом”, значит ты не проявил осмотрительность. Теперь докажи, что сделал все по закону (сделка соответствует действительности)”. Значит сам факт заключение сделки с недобросовестным контрагентом квалифицируется как нарушение (злоупотребление), пока налогоплательщик не докажет обратное. Все это исходит из неправильной формулировки ст. 15 НК: *В налоговых отношениях налогоплательщики обязаны проявлять должную осмотрительность при выборе контрагентов, проверяя наличие их постановки на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, деловую репутацию, наличие производственной базы и персонала, финансовое состояние, способность исполнить обязательства по сделке.* Данная обязанность противоречит общим основам права, как принцип справедливости и разумности. На самом деле должная осмотрительность основывается презумпции осведомленности налогоплательщика о злоупотреблениях контрагента, но работает по другому (об этом ниже). Обязанность проверки контрагентов, предъявляя потенциальным контрагентам порой невыполнимые требования и условия, собирая при этом огромный объем информации в гражданских отношениях сопряжена с неизбежным вторжением в сферу коммерческой тайны и персональных данных предпринимателей. Закрепление проверки контрагентов как обязательство налогоплательщика является результатом неэффективного налогового администрирования.

Следует отметить, что доктрина необоснованной налоговой выгода и должной осмотрительности эффективно может работать в условиях высокой

эффективности налогового администрирования и обеспечения высокого уровня раскрытия информации.

Также, действия ГНК означает, что уже на смену должной осмотрительности пришел принцип **объективного вменения (strict liability, ответственность без установления вины)**: отказ в признании права на налоговую выгоду **в силу факта недобросовестности контрагента независимо от вины налогоплательщика**.

Данная позиция является абсолютно неправильной и несправедливой (противоречит принципам и основам права, в т.ч. НК). Такая ответственность<sup>10</sup> независимо от вины является несправедливой и неэффективной в случае применения в публичноправовом правонарушении. Даже в уголовном праве невиновное совершение деяние (несмотря на большее общественную опасность, чем налоговое правонарушение) не признается преступлением.

А доктрина должной осмотрительности по сути исходит из (частноправового) принципа разумности и добросовестности, точнее является их функцией. Она работает на основании **презумпции осведомленности** (сама должная осмотрительность не является презумпцией).

Однако, предусмотренная в ст. 15 должная осмотрительность (хотя она изложена как обязанность налогоплательщика) работает когда уже доказан факт нарушения (злоупотребления). А **факт заключения сделки с недобросовестным контрагентом не является достаточным** для признания выгоду необоснованной и его действий нарушением с применением доктрину должной осмотрительности как презумпция. Она опровергается принципами разумности и добросовестности налогоплательщиков и презумпцией невиновности правонарушителей (ст. 212 НК). Тем более, если сторона заключили сделку (поскольку это гражданско-правовые отношения), то добросовестность, разумность и справедливость действий участников гражданских правоотношений предполагается (ч. 3 ст. 9 ГК).

На самом деле налогоплательщик может признаться действовавшим без должной осмотрительности, **только если он знал или должен был знать** (например, в силу аффилированности) о нарушениях.

Однако, наличие сделки с недобросовестным контрагентом само по себе не означает злоупотребление налогоплательщиком правом на получение налоговой выгоды и не проявление им должной осмотрительности<sup>11</sup>. Нередко налогоплательщик сам становится жертвой обмана контрагента, а

---

<sup>10</sup> Применение объективного вменения справедливо в целях защиты слабой стороны в частноправовых отношениях (например, потребителя от некачественных товаров).

<sup>11</sup> Фатхудинов Р. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2011. С. 111.

руководитель (недобросовестного) контрагента специально вводит налоговые органы в заблуждение относительно того, что он ничего не знает об организации.

Даже в случае не проявления налогоплательщиком должной осмотрительности, нельзя на него возложить обязательство другого недобросовестного контрагента (что показывает зарубежный опыт). Ведь факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым **органом** будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

### **Стандарты доказывания должной осмотрительности**

Таким образом, налоговый орган имеет право возложить налоговое обязательство недобросовестного контрагента на налогоплательщика (привлечь налогоплательщика к солидарной ответственности), если налогоплательщик **знал или должен был знать** (например, в силу аффилированности) о нарушениях недобросовестного контрагента.

Хотя, согласно ч. 7 ст. 212 НК НК бремя доказывания фактов налоговых правонарушений возложена на налоговые органы, распределение бремя доказывания в случае налогового злоупотребления достаточно сложно. Ведь обычно, в таких спорах имеют место отрицательные факты (отсутствие документов и реальной экономической цели), что нелогично возложить бремя доказывания на налоговые органы.

Бремя доказывания возлагается по определенным фактам по злоупотреблению на налоговые органы (это центральная проблема сегодняшних споров), по опровержению их на налогоплательщика.

Также, в силу презумпции добросовестности налогоплательщиков<sup>12</sup> (*presumption of honesty*) **первоначальное бремя доказывания лежит на налоговом органе**. Он должен доказать наличие необоснованной налоговой выгоды как таковой и ее размер, а также хотя бы одно из следующих обстоятельств:

- признаки нереальности хозяйственных операций;

---

<sup>12</sup> Valente, Piergiorgio. "A European Taxpayers' Code." *Intertax* 45.12 (2017).

- признаки отсутствия деловой цели;
- подконтрольность дефектного участника хозяйственной операции, т.е. «фирмы-однодневки», налогоплательщику.

В свою очередь, налогоплательщик в ответ на претензии налогового органа вправе доказывать, что:

- налоговой выгоды нет или она меньше;
- операции реальные;
- имеется деловая цель и т.д.

Основными доказательствами должной осмотрительности могут быть учредительные документы, официальная информация о правоспособности контрагента (выписка из Единого реестра юридических лиц, информация из сайта ГНК) и документы, подтверждающие полномочия представителей.

Главная проблема в применении норм ст. 14-15 налоговыми органами возникает в стандартах доказывания. Налоговый орган толкуя норму в свою пользу, считает любого налогоплательщика заключившего сделку с недобросовестным контрагентом тоже недобросовестным в силу не проявления им должной осмотрительности.

### **Зарубежный опыт**

Борьба с налоговыми злоупотреблениями и разными мощническими схемами была одной из актуальных проблем в странах Европейского Союза. В целях борьбы с такими схемами на уровне ЕС разработано и закреплено правило солидарной обязанности (*joint liability*). Ст. 21 (ч. 1) предусматривает солидарную ответственность определенных лиц вместе с налогоплательщиком.<sup>13</sup> Однако, солидарная ответственность применяется если налогоплательщик, который вступил в соглашение с недобросовестным контрагентом (налоговым мошенником) заведомо зная об этом либо осознавал, что данный мошенник не будет платить НДС с полученной выручки, несет бремя отказа в вычете входного НДС<sup>14</sup>. И такая ответственность работает редко и в качестве исключительного механизма. Ведь в ЕС налоговые органы работают достаточно эффективно и качество налогового администрирования на высшем уровне.

---

<sup>13</sup>Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>

<sup>14</sup> Фатхудинов Р. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2011. С. 104.

Споры по применению солидарной ответственности по налоговым обязательствам по НДС неоднократно рассмотрены в Европейском суде справедливости. В частности, в деле *Federation of Technological Industries and Others* суд постановил, что **на лицо может быть возложена обязанность по уплате налога**, если такое лицо «**знало либо имело разумные основания полагать**», что поставщик не уплатит НДС. Европейский суд справедливости отметил, что данное положение директивы применяется с учетом принципов правовой определенности и соразмерности (кейсы: C-354/03, C-355/03 & C-484/03, п. 29 решения суда).<sup>15</sup>

Также, суд признал опровержимую презумпцию должной осмотрительности налогоплательщика (налогоплательщик предполагается знающим о неуплате НДС контрагентом). Суд особо отметил, что с точки зрения общих принципов права данная презумпция должны применяться таким образом, чтобы не исключалась их опровержимость (принцип соразмерности и справедливости). Таким образом, согласно европейскому законодательству и судебной практике факт неуплаты налога контрагентом сам по себе не является основанием для отказа в вычете входного НДС налогоплательщику (как проступают наши органы), этот факт не свидетельствует о злоупотреблении правом<sup>16</sup>.

### Абсурд и вторжение

Норму об изменении юридическую квалификацию сделки в целях налогообложения следует исключить из ст. 14 НК в силу абсурдности и невозможности такого вмешательства в частноправовые отношения участников гражданского оборота. И главное как мы видели раньше на это и нет необходимости. Ведь налоговый орган (или суд) может просто не принимать во внимание определенных действий и фактов по их форме и дать приоритет их содержанию. В конце концов налоговыми облагаются не сами сделки а их последствия, действия, факты и имущества.

Следует отметить, что пересмотр налоговых последствий сделки – это всегда **существенное вторжение в коммерческую (частную) деятельность бизнеса**, ограничение принципа свободы договора и дискреции предпринимателя. Поэтому необходим особый порядок пересмотра налоговых последствий, формирующий механизм сдержек и противовесов и гарантирующий налоговую безопасность и устойчивость бизнеса.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Там же, С. 104. <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-02/cp060003en.pdf>

<sup>16</sup> Фатхудинов Р. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2011. С. 105

<sup>17</sup> Концепция законопроекта о налоговой выгоде. <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>



**Не путайте ответственность с презумпцией, обязанность и правом.  
Сначала докажите факт (признаков) злоупотребления и потом  
примените презумпция осведомленности вместе с принципом  
разумности**

Таким образом, не основанная ни на НК, ни на общих принципов права и презумпций **практика налоговых органов по привлечению налогоплательщиков к ответственности за действия третьих лиц только в силу факта недобросовестности контрагента независимо от вины налогоплательщика** показывает несостоятельность и неэффективность налогового администрирования, также демонстрирует пренебрежение прав и законных интересов налогоплательщиков. Часто данная несостоятельность оправдывается пафосом и публичными интересами (пополнять бюджет). Однако, такая неэффективность налогового администрирования приведет к правовой неопределенности предпринимательства и повышению издержек. Перелಾಗать на налогоплательщиков своих функций (выявление фактов налогового правонарушения и привлечь к ответственности) это все равно, что возложить на жертву разбоя возмещения ущерба за то что он не проявил должную осмотрительность и предложить нанимать личных охранников. Несомненно, что такое неправильное толкование и применение норм уполномоченными органами тысячекратно увеличивают потери общества в целом и приводят к неэффективности всей экономической и правовой системы.

### **Что делать?**

Несмотря на то, что данная проблема уже давно нашла свое решение в других правопорядках, наши уполномоченные органы не прлучили соответствующий урок. Также, молчит суд, который имеет право дать разъяснения по вопросам применения законодательства.

Соблюдать закон (НК) и общеправовые принципы права, которые абсолютно не позволяет платить НДС за третьих лиц без доказывания злоупотребления. Тем более объективное вменение не допускается в рамках аналогичных правонарушений, в силу сложности рыночных отношений.

1. Принять постановление Пленума Верховного суда для обеспечения единства практики применения судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика (положения ст. 14-15 НК) в отношении необоснованной налоговой выгоды, в том числе предусматривающие следующие;

2. Отказаться от ответственности без установления вины, а установить ответственность за злоупотребления (по неосторожности), должная осмотрительность не является презумпцией и она работает вместе с презумпцией осведомленности и принципом разумности.

3. В случаях совершения сделок с недобросовестными контрагентами:

Сам факт сделки не означает злоупотребление или другое правонарушение,

Бремя доказывание по злоупотреблению (снижение цен, объема или отсутствие деловой цели (обнал) возлагается на налоговые органы,

После выявления признаков злоупотребления, начинает работать “должная осмотрительность”,

Возлагается бремя доказывания по опровержению злоупотребления на налогоплательщика (представить документы доказывающие, реальность сделок),

И только в случае доказывания признаков злоупотребления и не доказывания налогоплательщиком свою добросовестность откажется последнему в вычете НДС (он платит за свой недобросовестный контрагент).