

<Письмо> ФНС России от 29.03.2019 N СА-4-7/5804 <О направлении обзора сложившейся судебной практики по вопросу признания (непризнания) исполненной налоговой обязанности налогоплательщиками, в случае оплаты ими налогов через кредитные организации, которые не имеют возможности исполнить обязанность по перечислению денежных средств в бюджет>

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 29 марта 2019 г. N СА-4-7/5804

Федеральная налоговая служба в целях единообразного применения норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс РФ) направляет обзор сложившейся судебной практики по вопросу признания (непризнания) исполненной налоговой обязанности налогоплательщиками, в случае оплаты ими налогов через кредитные организации, которые не имеют возможности исполнить обязанность по перечислению денежных средств в бюджет.

Согласно позиции, отраженной в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 N 24-П (далее - Постановление от 12.10.1998 N 24-П) повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло. Следовательно, бесспорное списание этих средств путем выставления на инкассо платежных поручений противоречит конституционному положению о недопустимости лишения кого-либо его имущества иначе как по решению суда ([статья 35, часть 3](#), Конституции Российской Федерации).

В Определении от 24.12.2012 N 2260-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что положение пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса РФ предоставляет налогоплательщикам возможность, исходя из запланированной хозяйственной деятельности, досрочно, т.е. до наступления срока, установленного налоговым законодательством, уплатить налог.

Вместе с тем в Определении от 25.07.2001 N 138-О Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что, исходя из презумпции добросовестности налогоплательщиков в [пункте 3](#) мотивировочной части Постановления от 12.10.1998 N 24-П специально подчеркивается, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. Следовательно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются те выводы, которые содержатся в его мотивировочной и резолютивной части, и принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных

налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности.

При этом закрепленный в [Постановлении](#) от 12.10.1998 N 24-П подход, допускающий распространение его правовой позиции только на добросовестных налогоплательщиков, предполагает обязанность налоговых органов доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились.

Руководствуясь данными позициями, Верховный Суд Российской Федерации в Определении от 26.09.2017 N 305-КГ17-6981 по делу N А41-12803/2016 по заявлению ИП Грязнова Р.С. пришел к выводу, что выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не является основанием для признания обязанности по уплате налога исполненной, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации. При этом на налоговом органе лежит обязанность представления прямых доказательств или достаточной совокупности косвенных доказательств, подтверждающих, что налогоплательщику был известен факт невозможности осуществления платежа.

Сложившаяся судебная практика исходит из обязанности представления налоговыми органами доказательств осведомленности налогоплательщика об имеющихся проблемах у обслуживающего банка и недобросовестном поведении налогоплательщика при осуществлении платежей в бюджет, через "проблемный" банк. Такими доказательствами могут являться в том числе уплата налогов, обязанность по уплате которых на момент направления в банк платежного поручения не сформировалась, так как отчетный (налоговый период) не закончился; наличие переплаты по налогам, возникшей в предыдущие периоды; перечисленные суммы не соответствуют реальным налоговым обязательствам налогоплательщика; наличие информации о проблемах банка, опубликованной в официальных источниках и (или) доведенной кредитной организацией до своих клиентов иным способом; наличие взаимозависимости между банком и налогоплательщиком; наличие ранее неисполненных платежных поручений налогоплательщика; не получившее разумного объяснения несоответствие поведения налогоплательщика при направлении платежных поручений о перечислении налогов в бюджет его собственному предшествующему поведению при исполнении налоговой обязанности и поведению любого иного плательщика, ожидаемому в сравнимой ситуации (формирование остатка денежных средств на счете путем совершения внутрибанковских операций, не являвшихся обычными для налогоплательщика; направление имевшихся на счете клиента денежных средств только на уплату налогов при одновременном осуществлении расчетов с иными кредиторами за счет средств, имевшихся на счете, открытом налогоплательщиком в другом банке и т.п.) и иные обстоятельства, которые могут подтвердить недобросовестное поведение налогоплательщика в рассматриваемой ситуации.

Указанные выводы отражены в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2011 N 2105/11 по заявлению ООО "Компания Акрол-Химтрейд" и от 17.12.2002 N 2257/02 по заявлению ООО "Оля", Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.09.2010 N ВАС-12171/10 и Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.03.2017 N 305-КГ17-616 по делу N А40-240971/2015 по заявлению ООО "Стройтрансгаз-М".

При этом в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.07.2017 N 305-КГ17-9501 по делу N А41-27011/2016 по заявлению ООО "ТехДепо" отмечено, что бремя доказывания отсутствия возможности перечислить денежные средства в счет уплаты налоговых обязательств через иные банки в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается на налогоплательщика.

Данный вывод сделан в контексте установленного факта осведомленности общества об имеющихся проблемах у обслуживающего банка и наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности (в том числе в связи с перечислением через "проблемный" банк денежных средств в размерах, превышающих действительные налоговые обязательства и суммы, исчисленные самим обществом в налоговых декларациях за спорные периоды).

Следовательно, такой подход приемлем в случае наличия совокупности доказательств, подтверждающих недобросовестное поведение налогоплательщика, и не снимает с налогового органа обязанности по доказыванию своей позиции.

При этом судами не принимаются отдельные косвенные доказательства, предоставляемые налоговыми органами в обоснование своей позиции.

Например, суды отклоняют доводы налоговых органов о недобросовестности налогоплательщика в связи с тем, что у него имеются расчетные счета в других банках, с которых он ранее осуществлял налоговые платежи (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.01.2017 по делу N А40-33295/2016 по заявлению ООО "Франко").

В рамках дела N А06-5011/2017 по заявлению ОАО "Агроспецмонтаж" отклонены доводы налогового органа относительно перечисления денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации в большем размере, чем необходимо для исполнения обязанности по уплате налогов, так как данное обстоятельство само по себе не является достаточным доказательством, свидетельствующим о том, что общество знало (не могло не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В Определении от 26.09.2017 N 305 КГ17-6981 по делу N А41-12803/2016, рассмотренному по заявлению ИП Грязнова Р.С., Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, поддерживая выводы суда первой инстанции, указала, что само по себе высказывание в узкоспециализированных средствах массовой информации, не направленных на массового потребителя, предположений о техническом сбое в работе банка, при отсутствии ограничений на проведение платежей в банке со стороны органа банковского надзора и при отсутствии иной информации о проведении контрольных мероприятий в банке, не может служить основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика, направившего платежное поручение об уплате налогов через соответствующий банк. Также Судебная коллегия отметила, что, совершая спорные налоговые платежи до наступления срока их оплаты,

предприниматель достоверно знал величину складывающейся налоговой базы, по итогам налогового периода.

При этом в рамках данной категории споров судами исследуются причины открытия расчетных счетов в банке, через который был осуществлен платеж; причины оплаты налогоплательщиком конкретного платежа именно через спорный банк; наличие (отсутствие) денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика в иных кредитных учреждениях; обстоятельства уплаты налоговых платежей в предыдущие налоговые периоды и другие обстоятельства, позволяющие оценить добросовестность действий налогоплательщика и установить его осведомленность о проблемах кредитной организации, через которую осуществлены спорные платежи.

Например, в рамках дела N А56-40531/2017, рассмотренного по заявлению ООО "Электрострой", судами принято во внимание, что общество обладало информацией о состоянии своего счета и могло дистанционно проверять исполнение/неисполнение банком его поручений на перечисление денежных средств. При этом анализ выписки по счету показал, что общество предъявило в банк платежное поручение на перечисление аванса по договору, которое в дальнейшем самостоятельно отозвало. Однако поручения по перечислению денежных средств в бюджет заявителем не отзывались, а также, общество предъявило банку еще 8 платежных поручений. Кроме того, в средствах массовой информации неоднократно отражалась информация о снижении рейтинга кредитоспособности спорного банка; платежи общества зачастую не соответствовали его реальным налоговым обязательствам; остаток денежных средств на счете в "проблемном" банке был сформирован за счет погашения векселей.

По делу N А53-20478/2017, рассмотренному по заявлению ООО "Ника-КТ" суд округа, поддерживая выводы суда первой инстанции, учел наличие публикации в Интернете на официальном сайте Банка России об отключении "проблемного" банка от системы расчетов; повторное направление в банк поручений нарочным на письменных носителях, после отказа в принятии соответствующих платежей направление посредством электронной системы; факт осуществления обществом до этого момента всех платежей через "проблемный" банк только посредством электронных платежей; первое досрочное исполнение обязанности по уплате налога; нехарактерный для обычной хозяйственной деятельности общества размер авансового платежа (в том числе размер налога не был округленным и практически равен отраженному на расчетном счете общества в "проблемном" банке остатку); активный вывод обществом накануне наступления финансовых проблем у банка имевшихся в этом банке денежных средств путем выплаты впервые за историю своей хозяйственной деятельности дивидендов и выдачи крупного займа.

По делу N А13-4635/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 15.02.2019 N 307-КГ18-26327), рассмотренному по заявлению ООО "Строй Бизнес Групп" суды указали, что общество, ранее не исполнявшее в установленные сроки свои налоговые обязательства, незадолго до отзыва у банка лицензии направило платежные поручения на перечисление налогов за себя и третьих лиц в завышенном размере; перечисление страховых взносов и налогов в указанных в спорных платежных поручениях суммах не типично для общества; часть платежных поручений направлены заявителем до окончания налогового (отчетного) периода и до наступления срока уплаты налогов; ранее же, имея невыполненные обязательства по уплате налогов и страховых взносов, общество перечислило в

виде беспроцентных займов крупные суммы физическому лицу. При этом судами установлено, что банк раскрывал информацию о своей деятельности путем размещения бухгалтерской отчетности на официальном сайте Банка России, в связи с чем общество могло оценить негативную динамику его финансового положения и на момент направления спорных платежных поручений знать о его проблемах; информация о нестабильном положении Банка была размещена на сайте banki.ru, рейтинговое агентство "RAEX" ("Эксперт РА") установило банку рейтинг кредитоспособности "ruССС" с негативным прогнозом и отозвало его в связи с досрочным расторжением договора по инициативе банка; на этом же сайте была размещена информация о вхождении Банка в перечень 15 банков, норматив достаточности капитала которых оказался ниже 10 процентов; программа "Вести" государственной телевизионной и радиовещательной компании "Вологда" сообщила о прекращении банком финансовых операций, аналогичная информация была размещена в электронной версии печатного издания "Ведомости". На основании данных обстоятельств суды пришли к выводу о том, что общество при проявлении должной степени осмотрительности и заботливости могло самостоятельно оценить риски неисполнения им платежных поручений, а также о том, что его поведение нельзя признать добросовестным.

Совокупность установленных обстоятельств, которая дала основание полагать, что налогоплательщик, зная о финансовой нестабильности банка, предпринял меры по уменьшению финансовых рисков по взаимоотношениям с "проблемным" банком за счет формального исполнения публичных обязательств, установлена также в рамках судебных споров N А40-97546/2017 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.11.2018 N 305-КГ18-19261), рассмотренному по заявлению ООО "Эстейт"; N А41-32519/2016 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.02.2018 N 305-КГ17-21909), рассмотренному по заявлению ОАО "Электрозавод", и др.

В этой связи правомерность выводов налоговых органов о недобросовестности действий налогоплательщиков, послуживших основанием для непризнания исполненной налоговой обязанности налогоплательщиками, должна подтверждаться достаточной совокупностью доказательств.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести вышеизложенные рекомендации до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.АРАКЕЛОВ