

УДК 342

## КРИТЕРИИ ПРОЯВЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ

© 2019

**А. В. Палатин**Национальный исследовательский  
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Исследуется содержание понятия «должная осмотрительность в выборе контрагента», его оценка со стороны судов и налоговых органов. Предпринимается попытка определения границ критерия должной осмотрительности и осторожности в выборе контрагента, а также перечня документов, данную осмотрительность подтверждающих.

*Ключевые слова:* добросовестность в выборе контрагента, налоговые споры, выездная налоговая проверка, привлечение к налоговой ответственности.

Достаточно часто налоговые органы предъявляют налогоплательщикам претензии о не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагентов и, как следствие, получении необоснованной налоговой выгоды.

Налоговый кодекс не содержит законодательного определения такого понятия, как «должная осмотрительность», а также перечня документов, данную осмотрительность подтверждающих.

Каждый субъект оценки самостоятельно определяет стандарт этого оценочного понятия. Наибольший интерес для изучения представляют стандарты налогового органа и суда, поскольку в первом случае они позволяют избежать спора с контролирующим органом, а во втором – защитить свои права.

Трудности определения набора конкретных действий, которые должна совершить организация по данному направлению, обусловлены тем, что в правоприменительной практике нет как единой позиции относительно содержания вышеупомянутого термина, так и перечня мероприятий, которые должна провести проверяемая организация в отношении своего контрагента, чтобы считать себя проявившей достаточную осмотрительность и осторожность не только в своих глазах, но и в глазах контролирующих органов.

Поэтому, анализируя толкования должной осмотрительности и осторожности при выборе налогоплательщиком контрагентов, остановимся не на конкретных примерах действий и документов, составляющих содержание данного понятия, а на общих принципах и направлениях оценки данного понятия.

В Определении КС РФ от 16.10.2003 № 329-О<sup>1</sup> указано, что истолкование статьи 57 Конституции

**А. В. Палатин**

Аспирант кафедры административного  
и финансового права юридического факультета  
Национального исследовательского  
Нижегородского государственного университета  
им. Н.И. Лобачевского

РФ в системной связи с другими положениями Конституции не позволяет сделать вывод о том, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности.

По мнению КС РФ, правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

*1. Критерии проявления должной осмотрительности, установленные налоговыми органами.* Ранее, достаточно длительное время, использовались разъяснения по оценке критериев проявления должной осмотрительности, содержащиеся в письме Минфина РФ от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177<sup>2</sup>.

Считалось, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагентов, если он удостоверился в их правоспособности и надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, получив соответствующие выписки из Единого государственного реестра юридических лиц, а также иные документы, в том числе копии свидетельств о государственной регистрации и о постановке контрагента на учет в налоговом органе, доверенность и иные документы, подтверждающие полномочия представителя контрагента на совершение сделок и подписание документов.

Позднее ФНС России в Письме от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды»<sup>3</sup> предложила налоговым органам особое внимание уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

Несмотря на, казалось бы, здравый посыл, по мнению ФНС России, «в целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых

ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств»<sup>4</sup>.

ФНС предлагает территориальным налоговым инспекциям обращать особое внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам); отсутствие у налогоплательщика информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно – свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

По мнению ФНС, необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах контрагента); результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

К сожалению, данные рекомендации пишутся людьми, не имеющими опыта предпринимательской деятельности, незнакомыми с особенностями делового оборота и их не учитывающими. Современный деловой оборот в условиях сильной конкуренции требует высокой скорости и оперативности принятия управленческих решений, большого количества финансовых ресурсов. В большинстве компаний итоговая прибыль организации достигается не за счет маржинальности отдельной транзакции, а за счет увеличения количества таких транзакций. Проще говоря, за счет оборота.

Поэтому, например, широко применяемые налоговиками «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездной налоговой проверки», указанные в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, которые были утверждены Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@<sup>5</sup>, явно устарели.

По мнению отдельных авторов, налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента<sup>6</sup>.

В Письме ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ просматривается попытка налоговых органов навязать бизнесу свои правила ведения экономической деятельности, что недопустимо, т.к. в силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации<sup>7</sup>) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. В соответствии с Определением Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П<sup>8</sup> налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. По смыслу правовой позиции Конституционного суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 № 3-П<sup>9</sup>, субъекты предпринимательской деятельности в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

По мнению автора, такой явно избыточный перечень критериев проявления должной осмотрительности изложен ФНС России в Письме от 23.03.2017

№ ЕД-5-9/547@, во-первых, из-за отсутствия понимания особенностей ведения дел субъектами хозяйственной деятельности и, во-вторых, с целью запутать налогоплательщиков получив тем самым преференции и возможность злоупотреблений в ходе проведения мероприятий налогового контроля.

Как бы подтверждая позицию автора, ФНС России, отвечая в Письме от 5 июня 2017 г. № ЕД-4-15/10588<sup>10</sup> на прямой вопрос налогоплательщиков о том, какой исчерпывающий и достаточный перечень действий по проверке/сбору информации по контрагенту нужно предпринять налогоплательщику, какой исчерпывающий и достаточный перечень документов по контрагенту нужно собрать налогоплательщику; какие информационные ресурсы по проверке/сбору информации по контрагенту необходимо использовать налогоплательщику, чтобы подтвердить должную осмотрительность при выборе контрагента и полностью исключить налоговые претензии ИФНС в части признания произведенных расходов по договорам с данными контрагентами для целей налога на прибыль и налоговых вычетов по НДС, подчеркнула, что налоговыми органами при проведении проверок всесторонне оценивается совокупность фактов и обстоятельств, установленных в ходе проверки, указывающих на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, применительно к каждому случаю и предложила налогоплательщикам воспользоваться общедоступными сведениями об организациях-контрагентах, которые размещаются в форме открытых данных на официальном сайте ФНС России ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)) в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

ФНС России считает, что в целях самостоятельной оценки рисков при выборе контрагентов налогоплательщики могут использовать общедоступные критерии оценки рисков, отраженные в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

На официальном сайте ФНС России в сети Интернет ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)) размещена информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

ФНС России рекомендует при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, исследовать среди прочих следующие признаки: «отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента (его

представителя), копий документа, удостоверяющего его личность, отсутствие информации о фактическом месте нахождения контрагента, производственных и (или) торговых площадей, отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (официальный сайт ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)), отсутствие очевидных свидетельств возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг»<sup>11</sup>.

Автор специально привел полностью текст данного письма ФНС России от 5 июня 2017 г. № ЕД-4-15/10588, т.к., по его мнению, явно прослеживается отсутствие желания давать конкретный ответ на ясно сформулированный вопрос.

**2. Сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагентов».** На сайте ФНС работает электронный сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагентов», при помощи которого можно:

- получить выписку из ЕГРЮЛ;
- узнать, не принято ли в отношении контрагента решение об исключении его из ЕГРЮЛ как недействующего юридического лица;
- установить, не использовался ли при регистрации контрагента адрес «массовой» регистрации, не является ли учредитель (руководитель) компании учредителем (руководителем) нескольких юридических лиц;
- определить, есть ли у контрагента задолженность по налогам и не задерживает ли он представление налоговой отчетности на срок более года, и т.д.

Налогоплательщику вновь предлагается исходить из принципа «чем больше, тем лучше» и не ограничиваться получением у контрагента стандартного пакета документов, подтверждающего правосубъектность юридического лица как хозяйствующего субъекта, и рекомендуют для определения (разработки) собственного перечня действий руководствоваться положениями, содержащимися в письмах Минфина России и ФНС России от 13.02.2017 № ЕД-4-15/2518@, от 05.06.2017 № ЕД-4-15/10588, от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124, от 11.12.2015 № 03-07-14/72647, от 16.10.2015 № 03-02-07/1/59422.

**3. Сервис «Прозрачный бизнес».** По мнению налоговиков, выраженному в Письме ФНС России от 28 декабря 2017 года № ЕД-4-2/26807<sup>12</sup>, поня-

тие «должная осмотрительность» после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ не должно использоваться при проведении налоговых проверок. Однако это вовсе не означает, что организации при выборе контрагента не должны проявлять эту самую осмотрительность. Теперь необходимо проверять наличие у контрагента ресурсов для фактического исполнения договора, заключенного между налогоплательщиком и поставщиком (определения Верховного суда от 27.04.2018 № 310-КГ18-4028, от 05.06.2018 № 309-КГ18-5266, от 28.02.2018 № 305-КГ17-23720).

В этом же письме говорится о том, что на официальном сайте ФНС России в сети Интернет размещена информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Кроме того, в соответствии со статьей 102 НК РФ предусмотрены условия снятия режима налоговой тайны в отношении сведений о среднесписочной численности работников; об уплаченных организацией суммах налогов и сборов; о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, при публикации которых эти сведения становятся открытыми (или общедоступными) и не являются налоговой тайной, только в случае если они размещены на сайте ФНС России.

Размещение на официальном сайте ФНС России ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)) вышеуказанных сведений в форме открытых данных предоставит налогоплательщикам дополнительную возможность оценить риски при выборе контрагента, т.е. продолжить проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента.

Можно ли утверждать, что «должная осмотрительность» теперь сводится к проверке бизнес-партнера на одном сервисе? Выскажу предположение, что все финансовые вложения в запуск данного сервиса ясности не внесут, т.к. сведения на сервисе будут размещаться за год, предшествующий году, в котором эта информация опубликована. Данные не будут публиковаться в режиме реального времени. Размещенные сведения не сделают организации прозрачными.

Так, например, С. Сидоркина считает, что «публикация данных о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам, о налоговых правонарушениях и мерах ответственности, о применяемом специальном налоговом режиме и др. дает полную картину работы организации».

Изучив данные, можно решить, что контрагент, уплачивающий налоги и не имеющий недоимки и фискальных правонарушений, является перспективным

контрагентом. Но что если организация не привлекалась к ответственности только потому, что в ней не проводились проверки? Если полученные доходы – это доходы от иного вида услуг, работ, чем предлагаемые для выполнения в вашей организации? Но в целом, действительно, данная информация – это существенный объем знаний, которые фирма может применять при выборе контрагента.

Стоит учитывать риски, которые могут возникнуть в связи с несвоевременным размещением сведений на сайте, данные могут быть опубликованы позже или не размещены вовсе, возможны ошибки и погрешности»<sup>13</sup>.

С. Сидоркиной высказывается мнение, что в отдельных вопросах данный сервис может существенно помочь. Например, организации, находящиеся на общей системе налогообложения, стараются заключать договоры с контрагентами, являющимися плательщиками НДС. Недобросовестные контрагенты пользуются этим, указывая в договоре заявленную сумму с НДС. И только при получении первичных документов организации узнают, что партнер, с которым заключен контракт, не уплачивает НДС, например, потому, что он применяет упрощенную систему налогообложения. Теперь о применении специальных режимов контрагентом можно будет узнать до заключения контракта. Ранее такое подтверждение возможно было получить только у самого контрагента, так как ФНС подобных данных не предоставляет<sup>14</sup>.

Однако данное удобство, с учетом выводов КС РФ, изложенных в Определении от 29.03.2016 № 460-О<sup>15</sup>, о том, что предъявленный покупателю налог должен быть уплачен в бюджет и статус неплательщика НДС в данном случае значения не имеет, представляется мало полезным.

Запуск нового сервиса одновременно и быстро невозможен. «Прозрачный бизнес», по планам ФНС, должен был начать работать год назад, но сразу после запуска его работу приостановили и перенесли открытие на год. Для его создания требуется увеличивать и внедрять новые технические характеристики сайта, наращивать вычислительную мощь, алгоритмы должны быть корректны, необходимо время для проведения тестирования. Кроме того, введение любых новшеств на сайте ФНС неразрывно связано с внесением корректировок в действующее законодательство.

Таким образом, единого перечня действий, которые могут подтвердить должную осмотрительность, в настоящее время не существует. Налоговики формулируют перечень обстоятельств, которые лицо долж-

но исследовать при выборе контрагента, не указывая на исчерпывающий перечень действий, совершение которых можно было бы признать проявлением «должной осмотрительности и осторожности». Таким образом, налоговый орган не вносит определенности в содержание исследуемого нами понятия, оставляя рамки его содержания размытыми. Представляется, что, с одной стороны, такой подход направлен на предупреждение формального подхода со стороны налогоплательщиков к проверке контрагентов, с другой стороны, создает возможность для налоговых органов злоупотреблять данным понятием при проверке налогоплательщиков.

*4. Судебные критерии проявления налогоплательщиком должной осмотрительности.* Долгое время суды при рассмотрении указанной категории дел по обжалованию налогоплательщиками решений налоговых инспекций руководствуются правовыми позициями Высшего арбитражного суда Российской Федерации, отраженными в Постановлении Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>16</sup>, и Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации, изложенными в постановлениях от 20.04.2010 № 18162/09, от 25.05.2010 № 15658/09<sup>17</sup> и др.

Судебная практика исходит по большей части из того, что для проявления осмотрительности достаточно:

- получить выписки из ЕГРЮЛ;
- запросить информацию о контрагенте из официальных общедоступных источников (сайт ФНС, МВД, ФАС и др.);
- получить копии учредительных документов, доверенностей, паспортов директора и других представителей.

Как правило, суды считают, что никаких других проверочных действий плательщик совершать не только не обязан, но и не имеет соответствующих полномочий (постановление АС Московского округа от 06.11.2013 № А40-22182/13).

Однако в последнее время участились решения арбитражных судов, где содержатся выводы о том, что меры по получению свидетельств и выписок из ЕГРЮЛ, иных документов регистрационного характера не являются достаточными, а полученные налогоплательщиком сведения не позволяют квалифицировать контрагента как добросовестного налогоплательщика, гарантирующего исполнение

своих обязательств уполномоченными представителями. Так, в постановлениях ФАС Московского округа от 22.08.2013 № А40-121132/12-140-748, от 06.08.2013 № А40-143375/12-108-225, от 05.07.2013 № А40-120188/12-140-733, Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 19.11.2012 № А24-5489/2011, Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.05.2012 № А40-99419/11-75-416 указывается, что свидетельство о государственной регистрации и постановке на учет, в том числе выписка из ЕГРЮЛ, устав общества свидетельствуют лишь о наличии юридического лица в системе государственной регистрации лиц и не характеризуют организацию как добросовестного налогоплательщика, имеющего деловую репутацию, как конкурентоспособное лицо на рынке услуг (товаров, работ), действующее через уполномоченного представителя, обеспечивающего интересы общества.

Например, АС Уральского округа в Постановлении от 26.05.2016 № А76-17369/2015 признал, что получение информации о регистрации контрагента и его репутации еще не означает, что плательщик действовал осмотрительно.

Чтобы получить вычет из бюджета, необходимо, чтобы в бюджете был образован источник для этого вычета. Иными словами, покупатель сможет получить вычет только после того, как поставщик внесет в бюджет соответствующую сумму НДС.

Поэтому наряду с получением всех прочих сведений о контрагенте плательщик обязан еще и контролировать уплату контрагентом НДС. В противном случае фирма рискует остаться без вычета.

Общее направление, заданное Постановлением Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09<sup>18</sup>, где говорится о том, что по условиям делового оборота при осуществлении выбора контрагента субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, поддержал и Верховный суд в Определении от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015, высказав позицию о том, что, проявляя должную осмотрительность и осторожность, налогоплательщик должен руководствоваться

не только коммерческой привлекательностью сделки, но и добропорядочностью контрагентов.

*5. Действия, которые, по мнению судов, свидетельствуют о должной осмотрительности.* Обратимся к конкретным действиям, которые, по мнению судов, входят в содержание оценочного понятия «должная осмотрительность и осторожность».

Так, в постановлениях ФАС Московского округа от 06.11.2013 по делу № А40-22182/13, от 14.08.2013 по делу № А40-161419/12, от 08.08.2013 по делу № А40-79361/12-91-438, от 01.08.2013 по делу № А40-36079/12-90-175 сказано, что проверка налогоплательщиком факта наличия организации в Едином государственном реестре юридических лиц с использованием сайта [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru), наличие заверенных копий устава контрагента, свидетельства о государственной регистрации, свидетельства о постановке на налоговый учет, решения о назначении директора, паспортных данных директора свидетельствуют о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности.

Суды не раз признавали, что директорам не обязательно присутствовать на сделке. Достаточно обменяться договорами по почте или через представителя (Постановление ФАС Уральского округа от 14.11.2013 № Ф09-11821/13).

Согласно правовой позиции, изложенной в Постановлении ФАС Московского округа от 19.07.2011 № КА-А40/7308-11 по делу № А40-103311/10-4-539, оформление заявок о приобретении товара по телефону, как и передача необходимых документов лицом, сопровождающим товар, не противоречит действующему законодательству и полностью соответствует обычаям делового оборота.

АС Поволжского округа в Постановлении от 18.07.2016 № А72-12911/2015 также указывал, что сомнения налоговиков в добросовестности контрагента не влияют на вычеты по НДС. Он пояснил, что реальность хозяйственных операций имеет большее значение, чем отдельные признаки однодневки у контрагента.

Плательщики не могут и не обязаны получать информацию о контрагентах, которая отсутствует в общем доступе. Если на сайте ФНС нет данных об их нарушениях, плательщик не вправе их в чем-то подозревать (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.02.2018 № А71-2901/2017).

В постановлениях арбитражных судов Центрального округа от 05.06.2018 № А14-3084/2017, Западно-

Сибирского округа от 18.09.2017 № А27–22379/2016, Поволжского округа от 03.07.2017 № Ф06–21881/2017 и Северо–Кавказского округа от 26.03.2018 № А32–21085/2016 рассмотрены ситуации, когда налогоплательщиком предъявлен договор с поставщиком. Там предусмотрена обязанность передать покупателю декларацию по НДС и платежку на его перечисление. Документы получены налогоплательщиком. Так он проявил свою осмотрительность. Суды сделали вывод, что фирма не могла знать о недостоверности документов. И не отвечает за чужие нарушения.

В Постановлении АС Центрального округа от 02.07.2018 года по делу № А09–1955/2017 подчеркивается, что обязанность по проверке полномочий лица, обратившегося с заявлением о государственной регистрации юридического лица, возложена на налоговые органы, осуществляющие такую регистрацию, и для любых третьих лиц сведения, содержащиеся в государственном реестре, относительно указанных организаций являлись достоверными, в том числе относительно полномочий должностных лиц организации и юридических адресов. Заявитель не наделен полномочиями по проверке достоверности сведений, содержащихся в федеральных информационных ресурсах.

АС Московского округа в Постановлении по делу № А40–179026/14 от 27.11.2015 г. пришел к выводу, что отсутствие у спорного контрагента достаточного количества трудовых и материальных ресурсов для ведения финансово–хозяйственной деятельности не свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды заявителя и отсутствии со стороны заявителя должной осмотрительности и осторожности.

Для исполнения договора необязательно иметь большой штат, транспортные средства, помещения. Контрагент может выступать посредником. Он осуществляет перепродажу товаров, организует их доставку силами третьих лиц.

При этом отсутствие или незначительная численность работников у участников сделки само по себе не является признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности), поскольку деятельность организаций не может ставиться в зависимость от наличия или отсутствия достаточного количества сотрудников, поскольку действующее законодательство не обязывает организацию иметь собственные основные средства и соответствующий штат работников при осуществлении хозяйственной деятельности (Определение Верховного суда РФ от 04.03.15 № 302–КГ14–3432, А33–666/2013,

постановления ФАС Уральского от 30.07.15 № А60–19943/2015, Поволжского от 04.04.13 № А55–16315/2012, Северо–Кавказского от 12.08.13 № А32–34450/2011 округов, решение АС Челябинской области от 21.10.16 № А76–5758/2016).

В Постановлении АС Северо–Кавказского округа от 24.01.2017 № Ф08–9984/2016 судом высказана правовая позиция о том, что если контрагенты налогоплательщика не имеют материально–технических и трудовых ресурсов, но ведут деятельность, несут расходы, правильно оформляют документы, это свидетельствует об их добросовестных действиях.

В постановлениях ФАС Волго–Вятского округа от 31.08.2012 № А82–11327/2011, АС Западно–Сибирского округа от 31.08.2016 № А46–11233/2015 и ФАС Уральского округа от 29.02.2012 № Ф09–319/12 суды исходили из того, что инспекция обязана учитывать информацию о контрагентах на даты заключения договоров и подписания актов о выполнении работ. В то время у данных контрагентов было множество операций по расчетным счетам. Значит, контрагенты – действующие организации. Если среди банковских операций нет платежей, к примеру на аренду техники, это не опровергает возможность наличной или бартерной оплаты.

Постановление АС Уральского округа от 15.06.2017 № Ф09–3181/17 по делу № А76–8629/2016 содержит вывод о том, что налоговое законодательство не обязывает налогоплательщика, претендующего на налоговый вычет по НДС, проверять, какими силами будет реализовано договорное обязательство поставщика. В условиях современных экономических реалий самому не иметь мощностей, а поручать всю работу другим – в обычаях делового оборота. Можно привлекать людей по гражданско–правовым договорам.

Например, контрагенту–посреднику в сделках с перевозкой топлива не нужен транспорт и места для хранения. Он сам заключает сделки с перевозчиками, а они уже доставляют нефтепродукты на терминалы организации. Это не противоречит обычаям делового оборота (Постановление АС Уральского округа от 08.12.2016 № Ф09–11059/16 по делу № А47–116/2015).

Как видим, оценка судами критериев проявления налогоплательщиками должной осмотрительности расходится. Анализ судебной практики показывает, что суды, рассматривая налоговые споры о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, исходят из фактических обстоятельств каждой конкретной ситуации и достаточности доказательной базы, представленной сторонами спора.

Автор, учитывая необходимость стабильности и правовой определенности условий функционирования хозяйствующих субъектов, считает необходимым предложить для обсуждения следующие критерии должной осмотрительности и осторожности в выборе контрагента, которые считает разумными и достаточными.

Это, во-первых, наличие сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ. Получив соответствующие выписки из Единого государственного реестра юридических лиц, налогоплательщик может удостовериться в правоспособности контрагентов, их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц и отсутствии ограничений. Считаю, что отсутствует необходимость в получении копии свидетельств о государственной регистрации и о постановке контрагента на учет в налоговом органе. Необходимо лишь проверить полномочия лица, представляющего контрагента, и получить доверенность и иные документы, подтверждающие полномочия представителя контрагента на совершение сделок и подписание документов. Наличие в реестре сведений преследует цель, в том числе, создания правовой определенности относительно сведений о лицах, имеющих право действовать от имени общества.

Публичный характер сведений, отраженных в ЕГРЮЛ, презумпция достоверности таких сведений дают возможность действовать лицу, сведения о котором включены в реестр, создавая правовые последствия для общества.

Надо учесть, что налогоплательщик – не сыскное агентство и не спецслужба. Средства проверки контрагента у компании ограничены. Экспертиза представленных контрагентом документов, их тщательная проверка слишком затратны и оправданы только в случае крупных сделок. Компания вправе самостоятельно решать, как обезопасить себя от рисков хозяйственной деятельности. Защита интересов бюджета не входит в ее обязанности. Инспекции не вправе заставлять налогоплательщиков выполнять несвойственные им функции. Суды поддерживают такую точку зрения (постановления АС Московского 16.10.15 № Ф05–12958/2015, Уральского от 29.09.16 № Ф09–9222/16, от 16.02.16 № Ф09–443/16, Поволжского от 05.04.16 № Ф06–7389/2016, Восточно-Сибирского от 25.12.14 № Ф02–6168/2014 округов).

Во-вторых, это наличие у контрагента действующего расчетного счета в кредитной организации.

Центральный банк обязывает банки досконально изучать обслуживаемые у них компании (Письмо

ЦБ РФ от 02.03.15 № 12–1–5/390, Методические рекомендации ЦБ РФ от 13.04.2016 № 10–МР<sup>19</sup>). Проверять полномочия руководителей, включая идентификацию личности. Оценивать, какую долю средств от выручки компании перечисляют в бюджет.

Доводы о том, что расчеты контрагента подтверждают его деятельность, содержатся в постановлениях АС Западно-Сибирского от 14.03.16 № Ф04–667/2016, от 10.12.14 № Ф04–12325/2014, Поволжского от 14.09.16 № Ф06–13095/2016 округов.

В последнее время банки серьезно ужесточают требования к владельцам счетов с целью выполнения требований, возложенных на них Федеральным законом от 07.08.2001 № 115–ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»<sup>20</sup> (далее – Закон № 115–ФЗ).

В рамках Закона № 115–ФЗ банк может:

- приостановить проведение конкретной сомнительной операции (пункт 10 ст. 7 Закона № 115–ФЗ);
- отказать в выполнении распоряжения клиента о совершении операции (пункт 11 ст. 7 Закона № 115–ФЗ).

Федеральный закон № 115–ФЗ не раскрывает и никак не поясняет, какие сделки относятся к подозрительным, необычным или сомнительным. Перечисление данных сделок содержится в утвержденных Приказом от 08.05.2009 № 103 Рекомендациях Росфинмониторинга по разработке критериев выявления и определения признаков необычных сделок<sup>21</sup> и в приложении к Положению от 02.03.2012 № 375–П (Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной организации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма<sup>22</sup>), которые предусматривают открытый список сомнительных операций, позволяя абсолютно любую банковскую сделку и операцию считать сомнительной. Среди операций, не вызывающих сомнений, остались лишь перечисления в бюджет.

Для возобновления расходных операций требуется предоставить банку запрашиваемый комплект документов. Содержание представленных документов должно подтверждать реальность хозяйственной операции. Порой требования банков выходят за грань разумной достаточности.

Согласно позиции Президиума ВАС, непредставление клиентом запрошенных документов является достаточным основанием для отказа банка в выполнении распоряжения клиента о совершении опера-



ции (Постановление Президиума ВАС от 09.07.2013 № 3173/13 по делу № А40–32140/12–58–295<sup>23</sup>). Если этот факт подтвердится, то суд может отказать клиенту (постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.12.2017 № Ф04–3779/2017 по делу № А70–14856/2016 и АС Северо-Кавказского округа от 26.08.2015 по делу № А32–27199/2014). Помимо этого, клиент должен исполнить запрос в полном объеме, иначе суд примет сторону банка (Постановление АС Волго-Вятского округа от 31.08.2015 по делу № А82–6898/2014).

Если клиент представлял документы, то суды занимают обратную позицию (постановления АС Московского округа от 07.03.2018 по делу № А40–182847/2016, от 02.08.2017 по делу № А40–206139/16, АС Уральского округа от 25.09.2015 по делу № А60–2597/2015).

В Решении Арбитражного суда г. Москвы от 22.06.2010 по делу № А40–137920/09–20–1097 говорится о том, что в силу п. 1 ст. 23 НК РФ обязанности налогоплательщиков должны быть предусмотрены законодательством о налогах и сборах. Соответственно, обязанность налогоплательщика проверять правильность исполнения налоговых обязанностей другими налогоплательщиками, в том числе организациями–покупателями, должна быть закреплена нормативным актом.

Закон не возлагает на общество обязанности и не предоставляет ему права доступа к информации обо всех совершенных контрагентами–покупателями сделках, а общество не должно было присваивать полномочия налогового органа и проверять правильность формирования покупателями показателей налоговой и бухгалтерской отчетности. Налоговое законодательство Российской Федерации<sup>24</sup> предусматривает специальные закрепленные в ст. 76 НК РФ юридические факты, до наступления которых контрагенты организаций–налогоплательщиков уверены, что такие организации надлежащим образом исполняют свои налоговые обязанности по представлению налоговой отчетности и уплате налогов в предусмотренном законом размере. Налоговый орган как орган специальной компетенции не вправе уклониться от исполнения своих обязанностей по приостановлению операций по счетам налогоплательщика, не представляющего налоговую декларацию (не уплачивающего налог). В соответствии со статьей 76 НК РФ, общество в период получения выручки по договорам поставки имело основания для вывода об отсутствии у данных организаций–покупателей неис-

полненной обязанности по уплате налогов и представлению отчетности.

В соответствии с Законом № 115–ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» работающий расчетный счет говорит о том, что организация благонадежна и не осуществляет сомнительных финансовых операций.

Из анализа судебной практики по вопросу проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе налогоплательщиком контрагента можно сделать вывод о высокой степени неопределенности в исходе дела, поскольку оценочные категории применяются судами всегда субъективно. Это приводит к формулированию судами противоположных выводов и совершенно разным последствиям для налогоплательщиков. Одни и те же доказательства должной осмотрительности и осторожности для одного суда могут быть убедительными, а для другого – нет. Связано это прежде всего с сущностью самих оценочных категорий и процессом их оценки.

С учетом указанного автор полагает необходимым закрепление на уровне разъяснений Верховного суда РФ границ должной осмотрительности и осторожности, а также направления оценки содержания данного понятия.

#### *Библиографический список*

1. Конституция Российской Федерации // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Методические рекомендации о повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов: утв. Банком России 13.04.2016 № 10–МР) // Вестник Банка России. 2016. № 40.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146–ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды. Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД–5–9/547@. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 25.06.2019).
5. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от 07.08.2001 № 115–ФЗ // Российская газета. 2001. № 151–152.
6. Об оценке добросовестности налогоплательщика при проведении налоговых проверок. Письмо ФНС России от 28.12.2017 № ЕД–4–2/26807 // Учет. Налоги. Право. 2018. № 15.

7. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

8. Об утверждении Рекомендаций по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок: Приказ Росфинмониторинга от 08.05.2009 № 103 // Финансовая газета. 2009. № 39.

9. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

10. Орлова Е. Необоснованная налоговая выгода – 11 лет спустя // Налоговый вестник. 2017. № 9.

11. Письмо Минфина РФ от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 // СПС «КонсультантПлюс».

12. Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной организации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: утв. Банком России 02.03.2012 № 375-П // Вестник Банка России. 2012. № 20.

13. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

14. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.07.2013 № 3173/13 по делу № А40-32140/12-58-295 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 11.

15. Сидоркина С. Прозрачный бизнес. Чем полезен новый сервис ФНС? // Расчет. 2018. № 6. С. 38–39.

---

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации. Документ опубликован не был.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды: Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 25.06.2019).

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

<sup>6</sup> Орлова Е. Необоснованная налоговая выгода – 11 лет спустя // Налоговый вестник. 2017. № 9.

<sup>7</sup> Конституция Российской Федерации // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

<sup>8</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 366-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

<sup>9</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

<sup>10</sup> Письмо ФНС России от 05.06.2017 № ЕД-4-15/10588// СПС «КонсультантПлюс».

<sup>11</sup> Там же.

<sup>12</sup> Об оценке добросовестности налогоплательщика при проведении налоговых проверок: Письмо ФНС России от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807 // Учет. Налоги. Право. 2018. № 15.

<sup>13</sup> Сидоркина С. Прозрачный бизнес. Чем полезен новый сервис ФНС? // Расчет. 2018. № 6. С. 38–39.

<sup>14</sup> Там же.

<sup>15</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Электромонтаж автоматика» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 173 и пунктом 2 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 29.03.2016 № 460-О // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

<sup>17</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 по делу № А11-1066/2009 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 7.

<sup>18</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 8.

<sup>19</sup> Методические рекомендации о повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов: утв. Банком России 13.04.2016 № 10-МР // Вестник Банка России. 2016. № 40.

<sup>20</sup> О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ // Российская газета. 2001. № 151–152.

<sup>21</sup> Об утверждении Рекомендаций по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок: Приказ Росфинмониторинга от 08.05.2009 № 103 // Финансовая газета. 24.09.2009. № 39.

<sup>22</sup> Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной организации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: утв. Банком России 02.03.2012 № 375-П // Вестник Банка России. 18.04.2012. № 20.

<sup>23</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 09.07.2013 № 3173/13 по делу № А40-32140/12-58-295 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 11.

<sup>24</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

## **CRITERIA FOR MANIFESTATION OF THE TAXPAYER'S DUE DILIGENCE**

***A. V. Palatin***

Postgraduate student of the Department of Administrative and Financial Law of the Law Faculty  
of the Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

We study the content of the concept of due diligence in choosing a counterparty and examine its assessment by the courts and tax authorities. An attempt is made to determine the boundaries of the due diligence and caution criterion in choosing a counterparty, and to make up a list of documents in support of due diligence.

*Keywords:* good faith in the choice of the counterparty, tax disputes, tax field audit, bringing to tax responsibility.