

К ВОПРОСУ О ПРАКТИЧЕСКОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ КАТЕГОРИИ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ВЫБОРЕ КОНТРАГЕНТА

Н.В.ОСТРОУМОВ

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Ключевые слова: налогоплательщик, контрагент, налоговая выгода, презумпция добросовестности, должная осмотрительность

Адрес для корреспонденции: ostroumovnv@mail.ru

Проявление должной осмотрительности налогоплательщиком при выборе контрагента в настоящее время породило немало проблем в юридической науке и практике.

Общераспространенная правовая позиция исходит из наличия презумпции добросовестности налогоплательщика в налоговых правоотношениях. Так, по мнению Конституционного суда РФ (КС РФ), «...по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков» [1]. Традиционно судебная практика шла по пути защиты прав налогоплательщика. КС РФ указал, что «налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет» [2]. Согласно Постановлению Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа, «заявитель свободен в выборе партнеров и должен проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволит ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагентов в сфере налоговых правоотношений... Негативные последствия выбора недобросовестных партнеров не могут быть переложены на бюджет» [3].

Однако налоговые органы довольно часто отказывают покупателю (налогоплательщику) в признании расходов и вычетов налога на добавленную стоимость (НДС) по этой сделке независимо от того, был ли реально поставлен товар, выполнены работы или оказаны услуги. При этом налоговые органы мотивируют свое решение посредством использования понятия

«недобросовестный налогоплательщик». В 1998 г. данное понятие было использовано КС РФ. Однако данный термин так и остался без четкого определения, и арбитражная практика руководствовалась субъективным подходом к данному понятию.

В 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного суда РФ (ВАС РФ) отказался от использования абстрактного понятия «недобросовестность» и заменил его более конкретным понятием «необоснованная налоговая выгода» [4].

Согласно позиции ВАС РФ, «законодательство о налогах и сборах РФ исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики» [5]. Кроме того, ВАС России закрепил бремя доказывания обратного, т.е. недобросовестности налогоплательщика, на инспекторов Федеральной налоговой службы России, указав, что «представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов... в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы» [5].

Согласно Определению КС РФ, «разрешение споров о праве на налоговый вычет относится к компетенции арбитражных судов, которые не должны ограничиваться установлением

ОСТРОУМОВ Николай Владимирович

Кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского права и процесса Нижегородского государственного университета им. Н.И.Лобачевского.

только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнения в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельство» [6].

Необходимо отметить, что действующее налоговое законодательство не дает однозначного ответа относительно определения точного, исчерпывающего перечня фактических обстоятельств, предоставляющих возможность налогоплательщику получить налоговые вычеты при осуществлении хозяйственных операций со своим контрагентом. В связи с этим арбитражная практика представляет на поле внимания разнообразные подходы по установлению должной осмотрительности налогоплательщика при определении обоснованности получения налоговой выгоды и его добросовестности.

Ранняя судебная практика расценивала поведение налогоплательщика как осмотрительное, если он истребовал у контрагента учредительные документы, свидетельство о государственной регистрации и постановке на налоговый учет, документы, подтверждающие полномочия и личность руководителя организации, лицензии и выписку из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ). Во многом арбитражные судьи требуют от налогоплательщиков представления письменного обоснования относительно выбора им контрагента при заключении договора — например, по какому принципу выбирался контрагент, где был заключен договор, контактные лица и телефоны и пр.

ВАС РФ усматривает, что при совершении хозяйственных операций с незарегистрированными (несуществующими) юридическими лицами или с так называемыми «фирмами-однодневками» либо в случае подписания документов от имени контрагента неуполномоченными лицами шансов отстоять вычет по НДС/расходы по налогу на прибыль у налогоплательщика нет [7-9]. Хотя ранее п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 установлено, что «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» [4].

В 2010 г. ВАС РФ значительно расширил рамки должной осмотрительности: «по условиям делового оборота при выборе контр-

агента оцениваются не только условия сделки и коммерческая привлекательность, но также деловая репутация, платежеспособность контрагента и риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, оборудования, персонала)» [10].

По мнению ВАС РФ, «согласно положениям ст. 49, 51 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, а их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что влечет негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений...; из смысла ст. 2 ГК РФ следует, что юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, несет риск наступления неблагоприятных последствий, в частности, от заключения хозяйственных сделок с юридическими лицами, осуществляющими деятельность не в соответствии с требованиями действующего законодательства» [11]. Изложенная правовая позиция конкретизируется также в Постановлении ВАС РФ, в котором указано, что «при... недоказанности факта невыполнения спорных субподрядных работ в применении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, а также в признании расходов... может быть отказано при условии, если инспекцией будет доказано, что общество (налогоплательщик) действовало без должной осмотрительности, исходя из обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки, знало (должно было знать) об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности представленных документов ввиду их подписания лицом, не являющимся руководителем контрагента, или о том, что контрагентом по договору является лицо, не осуществляющее реальной предпринимательской деятельности и не декларирующее свои налоговые обязанности по сделкам, оформляемым от его имени» [12].

Анализ судебной практики арбитражных судов России по состоянию за второе полугодие 2010 г. показал, что, помимо формальных критериев, на обоснованность налоговой выгоды будут влиять и материальные (фактические) соображения: наличие экономической цели в заключении сделки и реальность осуществления хозяйственных операций. Теперь предприниматель должен представить на обозрение арбитражного судьи помимо всего прочего такие документы, которые бы отражали процесс исполнения договора: как поставлялся товар, как выполнялись работы, как оказывались услуги.

Например, Президиум ВАС РФ указал, что «вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися

в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной» [5]. «При соблюдении контрагентом требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных или противоречивых сведений» [5].

Далее, помимо указанных критериев, судебной практикой включается признак экономической целесообразности произведенных затрат при осуществлении налогоплательщиком деятельности, направленной на получение дохода [5, 13]. Как отмечает ВАС РФ, «удовлетворяя требование общества в части исчисления налога на прибыль, суд исходил из того, что инспекция не оспорила совершение обществом реальных хозяйственных операций, понесенные им расходы документально подтверждены, имеют производственный характер и направлены на получение дохода от реально осуществляемой предпринимательской деятельности» [5].

Судебной практикой допускается также критерий экономической целесообразности и реальности произведенных затрат налогоплательщиком. Из буквального прочтения документа [14] можно сделать вывод, что реальными могут быть только затраты, оплаченные за счет собственного имущества или из выручки [15]. Заключаемые налогоплательщиком сделки не должны носить фиктивный характер, у них должна быть вполне конкретная разумная, объяснимая и обоснованная хозяйственная (деловая) цель. Наличие у сделки определенной хозяйственной цели, в отсутствие которой она может считаться недействительной, признается в судебной практике ВАС РФ [16, 17]. Одним из требований, выдвигаемых ВАС РФ в адрес арбитражных судов, является необходимость выявления направленности заключенных сделок с точки зрения такой их цели, как нарушение налогового законодательства» [14]. В Письме ВАС РФ отмечалось, что «оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели» [18].

Относительно первого критерия автор предлагает налогоплательщикам руководствоваться следующими основаниями, по которым он может выбирать соответствующего контрагента:

1. Проверить, зарегистрирован ли контрагент в ЕГРЮЛ. В большинстве споров арбитражный суд становится на сторону налогоплательщиков, если компания не предприняла таких мер безопасности [19-21]. Согласно

Постановлению ВАС РФ «представленные документы, оформленные от имени несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов в целях исчисления налога...» [21]. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ, «расходы предпринимателя по приобретению 1215 тонн угля марки «ДКОМ» у ООО «Эйв» нельзя признать документально подтвержденными, поскольку сведения о названном поставщике отсутствуют в ЕГРЮЛ» [20]. Однако суды нередко указывают, что информация о регистрации не характеризует контрагента как добросовестного участника [22]. Но были случаи, когда налогоплательщику удается отстоять расходы и вычеты по НДС только на том основании, что он проверил контрагента по ЕГРЮЛ [5]. Суды указывали, что по действующему законодательству регистрация юридических лиц осуществляется налоговыми органами. И именно эта публичная процедура подтверждает реальность существования любого участника гражданского оборота. Отсутствие контрагентов по юридическому адресу и регистрацию его по утерянному паспорту налогоплательщик не может проконтролировать, т.к. у него нет на это прав. Эти факты должны быть установлены заранее, в процессе регистрации поставщика как юридического лица и как налогоплательщика [23].

2. Необходимо получить от контрагента копии свидетельства о постановке на учет, учредительных и разрешительных документов. В противном случае, согласно практике арбитражных судов, для налогоплательщика наступят неблагоприятные последствия. Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ «отсутствие у контрагента лицензий на выполнение соответствующих видов работ может служить основанием для суждения о том, что налогоплательщик не проявил должную осмотрительность при выборе партнера» [12].
3. Проверить массовость мест находжений контрагента. Судебная практика исходит из того, что отсутствие признака массовости является положительным фактором [24]. Наличие этого признака вкупе с массовым учредителем и неуплатой контрагентом налога может привести к проигрышу [25]. Но чаще этот довод не воспринимается судами [26, 27]. Во избежание возможных проблем налогоплательщику следует предварительно обратиться на официальном сайте ФНС России в сервис «Адреса массовой регистрации», с помощью которого можно проверить интересующий адрес. В тех случаях, когда предполагаемый адрес контрагента числится в массовом списке, налогоплательщику необходимо истребовать от контрагента гарантийные докумен-

ты, свидетельствующие о вещном праве в отношении помещения (свидетельство о праве собственности и т.д.).

4. Проверить наличие в штате работников контрагента сотрудников, обладающих правом подписи. В общем случае тот факт, что компания убедилась в отсутствии в штате контрагента уполномоченных лиц, воспринимается судом положительно [28, 29], если не убедилась — то отрицательно [30].
5. Сверить подпись на документах с подписью из паспорта директора или доверенностью его представителя. Если подписи выполнены неустановленным лицом, то покупатель не должен нести за это ответственность [31]. И снимать вычеты, и отказывать ему в признании расходов неправомерно, если не доказано, что налогоплательщик знал или должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных данных.
6. Получить информацию через запрос о возможных нарушениях контрагентом налогового законодательства. Согласно Письму ФНС России от 24.05.2011 «налогоплательщикам запрашивать у потенциальных контрагентов информацию о том, нарушали ли они налоговое законодательство» [20].
7. Проверить наличие персонала у контрагента при личной встрече на его территории, например, посредством проведения оперативных совещаний с ведением протокола, подписанного участвующими лицами, ведение переписки и такое прочее. Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ судам следует учесть не только достоверность сведений в счетах-фактурах контрагента, но и «отсутствие у него штатной численности, налоговой и бухгалтерской отчетности» [32]. В заключение хотелось бы отметить, что концепция должной осмотрительности налогоплательщика в выборе контрагента и его добросовестности в настоящее время приобретает наиболее востребованную практическую актуальность. С учетом сложившейся судебной практики автор предлагает налогоплательщику применять изложенную в рассматриваемой статье методику в целях подтверждения своей

добросовестности и должной осмотрительности при вступлении в договорные связи с контрагентом и, как следствие, на пути отстаивания своего права по получению налоговой выгоды.

1. Определение Конституционного суда РФ от 25.07.2001 № 138-О.
2. Определение Конституционного суда РФ от 16.10.2003 № 329-О.
3. Постановление ФАС Московского округа от 01.10.2008 № КА-А40/9241-08.
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09.
6. Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2011 № 1292-О-О.
7. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.01.2007 № 11871/06.
8. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.
9. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.01.2009 № Ф04-7337/2008 (16684-А03-19).
10. Определение ВАС РФ от 19.04.2010 № ВАС-3940/10 по делу № А40-49187/09-141-295.
11. Определение ВАС РФ от 31.08.2011 № 10096/11.
12. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09.
13. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 № 17684/09 по делу № А40-31808/09-141-117.
14. Определение КС РФ от 08.04.2004 № 169-О.
15. Ардашев В. Концепция определения конституционно-правовых пределов налоговой оптимизации и критериев недобросовестности налогоплательщика. www.ardashev.ru/index.php/article/archive/990.
16. Постановление Президиума ВАС от 29.04.1997 № 131/96.
17. Постановление Президиума ВАС от 09.02.1999 № 6747/98.
18. Письмо ВАС РФ от 11.11.2004 № С5-7/уз-1355 «Об определении Конституционного суда РФ от 08.04.2004 № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ».
19. Определение ВАС РФ от 01.04.2009 № ВАС-3704/09.
20. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 № 17648/10.
21. Постановление Пленума ВАС РФ от 31.05.2011 № 17649/10.
22. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.05.2009 № А19-15536/08-52-Ф02-1554/09.
23. Постановлении ФАС Поволжского округа от 17.06.2008 № А55-15618/2007, оставлено в силе Определением ВАС РФ от 03.10.2008 № 13249/08.
24. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.12.2009 № А56-24488/2009.
25. Постановление ФАС Московского округа от 18.11.2009 № КА-А40/12322-09.
26. Постановление ФАС Уральского округа от 16.02.2010 № Ф09-3576/09-СЗ.
27. Постановление ФАС Центрального округа от 24.08.2009 № А35-3333/08-С26.
28. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.
29. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.08.2009 № Ф04-4836/2009 (12610-А03-14).
30. Постановление ФАС Московского округа от 06.05.2010 № КА-А40/4174-10.
31. Постановления ВАС РФ от 20.04.2010 № А11-1066/2009.
32. Постановление Пленума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.

To the question of the practical component of the category of due diligence by a taxpayer when selecting the counterparty

N.V. Ostroumov, PhD in Law, N.I. Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod

The article is devoted to the analysis of the concept of due diligence of a taxpayer with the choice of the counterparty and its integrity. The author analyzes the current state of the legislation and judicial practice in the interpretation of this doctrine to address the issue of a taxpayer receives a tax benefit.

Key Words: *taxpayer, counterparty, tax benefit, presumption of integrity, conscientiousness, due diligence*

Corresponding address: *ostroumovnv@mail.ru*