

## Осмотрительность и осторожность в действиях налогоплательщиков

**В. С. Ржаницына,**  
кандидат экономических наук,  
аудитор

Понятие должной осмотрительности и осторожности приобретает все большую значимость для обоснования прав налогоплательщика на налоговые льготы и иные гарантии, предоставляемые налоговым законодательством. Каким регулирующие органы видят образ действий добросовестного участника налоговых правоотношений?

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения

Концепция должной осмотрительности и осторожности базируется на понятии добросовестности налогоплательщика, впервые сформулированном в определении Конституционного суда РФ от 25.07.01 № 138-О<sup>1</sup>. В нем указано, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Другими словами, налогоплательщик считается добросовестным, пока иное не будет доказано в установленном порядке. В определении КС РФ от 16.10.03 № 329-О подчеркнуто, что правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

### Презумпция невиновности налогоплательщика

Эта позиция, названная в Обзоре судебной практики Верховного суда Российской Федерации № 2(2015), утвержденном Президиумом ВС РФ 26.06.15, принципом доб-

росовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности, основывается на положениях п. 6 ст. 108 НК РФ, согласно которым лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. При этом лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Следует учитывать, что налоговые органы усматривают у этого принципа и оборотную сторону: если недобросовестность налогоплательщика будет надлежащим образом доказана, закрепленные в налоговом законодательстве гарантии защиты прав и интересов налогоплательщика распространяться на него не будут (письмо ФНС РФ от 19.01.15 № СА-4-7/376@).

<sup>1</sup> Впервые категория добросовестности была применена к налогоплательщикам в Постановлении КС РФ от 12.10.98 № 24-П, но смысл этого термина не раскрывался.

Понятие – фирмы-"однодневки" (номинальные юридические лица) стало появляться в письмах регулирующих органов в 2006–2007 гг.

### Налоговая выгода

Рассматриваемый подход к оценке действий налогоплательщиков получил свое развитие, в том числе был дополнен понятием налоговой выгоды, в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53. В нем говорится, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны.

Под налоговой выгодой при этом понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, 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.

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 (п. 10 Постановления № 53) 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 с контрагентом; деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением, но не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

В результате субъективная, оценочная категория – действия без должной осмотрительности и осторожности – превращается в основание для привлечения к налоговой ответственности и отказа в получении налоговых выгод, т. е. вправе формировать налоговое обязательство с учетом всех преференций, предусмотренных налоговым законодательством.

### Критерии оценки налогового риска и осмотрительность

Еще одно используемое в данной сфере понятие – фирмы-"однодневки" (номинальные юридические лица) стало появляться в письмах регулирующих органов в 2006–2007 гг. (письма ЦБ РФ от 17.04.06 № 31-1-5/733, ФНС РФ от 16.06.06 № 09-1-03/3103). В Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. приказом ФНС РФ от 30.05.07 № ММ-3-06/333@) проанализированы направления получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-"однодневок", а также сформулированы критерии оценки налогового риска

Анализ критериев повышенного налогового риска показывает, что сами по себе они не свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика или отсутствии осмотрительности в его действиях

при ведении финансово-хозяйственной деятельности.

По мнению налогового органа, в качестве данных критериев могут выступать следующие обстоятельства:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте федерации;

- неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;

- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых до-

кументов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.;

- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами);

- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Применение данных критериев детализировано в приложении 2 к Приказу № ММ-3-06/333@. Средний уровень налоговой нагрузки по отраслям приведен в приложении 3. В письме ФНС РФ от 19.11.15 № ЗН-3-1/4354@ разъясняется, что в соответствии с п. 6 Приказа № ММ-3-06/333 среднеотраслевые значения налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности ежегодно до 5 мая актуализируются и размещаются на официальном сайте ФНС РФ (<https://www.nalog.ru>). Иные ведомственные документы, устанавливающие значение показателей налоговой нагрузки по городам, районам в городе для различных сфер деятельности (по кодам ОКВЭД), отсутствуют.

Следует отметить, что указанная Концепция в качестве первого из основных принципов планирования выездных налоговых проверок декларирует режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.

Анализ перечисленных критериев повышенного налогового риска показывает, что сами по себе они не свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика или отсутствии осмотрительности в его действиях. Очевидно, что многие из них могут сформироваться и по иным причинам, например, в связи с кризисными явлениями в

Перечень документов, которые могут быть истребованы организацией у контрагентов в рамках проявления должной осмотрительности, зависит от отраслевой принадлежности организации и ее контрагентов и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности

экономике или как результат неудачных предпринимательских решений. В то же время в качестве наиболее значимого примера отсутствия должной осмотрительности рассматриваются сделки с фирмами-"однодневками", вследствие чего неблагоприятные последствия их недобросовестных действий падают не столько на данные номинальные юридические лица, которые затруднительно привлечь к налоговой ответственности, сколько на их реально действующих контрагентов. Обязательным условием такого переложения ответственности Постановление № 53 называет наличие аффилированности с недобросовестным контрагентом, согласованных с ним действий.

#### **Меры, свидетельствующие о проявлении должной осмотрительности**

Сложившееся положение не могло не вызвать многочисленных вопросов налогоплательщиков к регулирующим органам о том, как именно им следует демонстрировать, подтверждать, доказывать проявление должной осмотрительности и осторожности при осуществлении хозяйственных операций и, особенно, построении взаимоотношений с третьими лицами, на поведение которых налогоплательщик не может оказывать непосредственного влияния.

После принятия Концепции продолжалось формирование судебной практики в отношении применения перечисленных оценочных понятий, а также издавались разъяснения и рекомендации Минфина России и ФНС РФ. Например, в письме Минфина России от 29.11.13 № 03-02-07/1/51753 были перечислены следующие меры по установлению надлежащей деловой репутации контрагента по граждан-

ско-правовому договору: получение налогоплательщиком от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; проверка факта занесения сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ; получение доверенности или иного документа, подтверждающего необходимые полномочия представителя на подписание документов от имени контрагента; использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента.

В то же время в письме ФНС РФ от 23.01.13 № АС-4-2/710@ заявлено, что вопросы истребования различного комплекта документов от контрагентов при заключении сделок в компетенцию налоговых органов не входят и регулируются положениями гражданского законодательства, в том числе обычаями делового оборота. Перечень документов, которые могут быть истребованы организацией у контрагентов в рамках проявления должной осмотрительности, зависит от отраслевой принадлежности организации и ее контрагентов и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности. Учитывая, что предпринимательская деятельность осуществляется хозяйствующими субъектами самостоятельно и на свой риск, налоговые органы не несут ответственности за выбор налогоплательщиком контрагентов и возможное в связи с этим наступление для него неблагоприятных последствий, в том числе налоговых.

Другими словами, налоговые органы снимают с себя ответственность за присутствие на рынке нарушающих налоговое законодательство недобросовестных контрагентов, которых организация не сможет выявить самостоятельно.

Однако довод о том, что при выборе контрагента налогоплательщик проявил должную осмотрительность, получив копии устава, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, свидетельства о внесе-

Многие организации – покупатели или заказчики запрашивают у своих поставщиков и подрядчиков обширный пакет документов и сведений об организации и ее органах управления, включая копию паспорта руководителя

нии записи в ЕГРЮЛ, выписки из ЕГРЮЛ и другие документы, зачастую отклоняется судами, поскольку формальная проверка правоспособности контрагента не свидетельствует о том, что налогоплательщик, будучи заинтересованным лицом в надлежащем исполнении договора, проявил должную степень осмотрительности и осторожность при выборе контрагента. Указанная информация носит лишь справочный характер и не характеризует контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений (см., например, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30.10.15 по делу № А32-6220/2014).

Поэтому многие организации – покупатели или заказчики запрашивают у своих поставщиков и подрядчиков обширный пакет документов и сведений об организации и ее органах управления, включая копию паспорта руководителя. А также проводят фото и видеосъемку офисов и производственных площадей будущих контрагентов. Представляется, что столь углубленные меры вступают в конфликт с другими отраслями законодательства и не способствуют формированию благоприятной деловой среды. Одновременно не гарантируя добросовестность контрагента в будущем, в ходе исполнения сделки.

При рассмотрении подобных дел судами принимается во внимание совокупность доказательств в отношении фактических обстоятельств осуществления сделок, в том числе невозможность реального осуществления контрагентами спорных операций: отсутствие у них необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности (отсутствие управленческого и технического персонала, специальной техники, основных средств, расходов, связанных с предпринимательской деятельнос-

тью), свидетельские показания руководителей контрагентов, отрицающих свою причастность к их деятельности. Устанавливается, не действовали ли налогоплательщик и его контрагенты согласованно и целенаправленно именно для необоснованного получения налоговой выгоды, имеют ли их взаимоотношения разумную хозяйственную цель; осуществлялась ли между ними реальная финансово-хозяйственная деятельность; знал ли налогоплательщик (или должен был знать), исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки, об указании контрагентами недостоверных сведений и о подложности представленных документов ввиду их подписания лицами, не являющимися руководителями контрагентов, об отсутствии у указанных организаций необходимых условий, ресурсов, квалифицированного персонала для выполнения работ (определения ВС РФ от 11.02.16 № 310-КГ15-13530 по делу № А54-2745/2014 и № 308-КГ15-18607 по делу № А63-9016/2014, 01.02.16 № 303-КГ15-18469 по делу № А51-28494/2014 и др.). То есть выясняется деловая цель сделки, возможность ее исполнения, а также наличие аффилированности сторон.

В этой связи можно рекомендовать налогоплательщикам документировать процедуру выбора контрагента, обстоятельства установления первоначальных контактов с ним, факторы, подтверждающие деловую репутацию другой стороны договора на момент его подписания. Предпочтительна коллегиальная процедура принятия решений о заключении хозяйственных договоров и согласовании их условий. В качестве одного из элементов внутреннего контроля организация может разработать соответствующее Положение.

Также необходимо уделять внимание последующему сопровождению договоров, со-

Понятие добросовестности до настоящего времени не получило исчерпывающего раскрытия не только в налоговом законодательстве, но и в целом в российском праве, несмотря на применение во многих его отраслях

ответствию получаемой документации фактическим обстоятельствам сделки, полноте и точности информации в документах поставщиков и подрядчиков.

Проведенный анализ показывает, что в сфере государственного контроля и в правоприменительной практике в течение ряда лет последовательно выстраивается логическая цепочка: на налоговые льготы может претендовать добросовестный налогоплательщик, который проявляет должную осмотрительность и осторожность в своей деятельности.

Тем не менее, понятие добросовестности до настоящего времени не получило исчерпывающего раскрытия не только в налоговом законодательстве, но и в целом в российском праве, несмотря на применение во многих его отраслях. А вопрос о том, насколько далеко должна простираться должная осмотрительность и осторожность, под силу решать только судебным инстанциям в ходе углубленного рассмотрения конкретных дел. Что является закономерным результатом применения подходов, основанных на оценочных категориях и суждениях.

### Новации 2017 г.

В 2017 г. обсуждаемая концепция была еще раз очерчена в п. 31 Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утвержденном Президиумом ВС РФ 16.02.17 (ред. от 26.04.17), и затем в первую часть Налогового кодекса РФ была введена ст. 54.1. Однако понятия добросовестности, равно как и должной осмотрительности, при изложении норм этой статьи не используются.

Согласно п. 1 ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения све-

дений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части II НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий.

Первое: основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Второе: обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным (п. 3 ст. 54.1 НК РФ). Данные новации внесены в часть I НК РФ Федеральным законом от 18.07.17 № 163-ФЗ.

Следует учитывать норму п. 1 ст. 5 НК РФ, согласно которой акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее



Ставить же точку в вопросе, какая цель сделки является основной, а какая – вспомогательной, и что является искажением сведений о фактах хозяйственной жизни, а что – допустимым элементом учетной и договорной политики организации, вероятно, опять придется судам

1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. В постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.17 по делу № А56-28927/2016 уже использована ссылка на ст. 54.1 НК РФ при поддержке позиции налогоплательщика.

Появление ст. 54.1 НК РФ вызвало разную реакцию у специалистов в области налогообложения. Одни утверждают, что в силу п. 3 она снимает необходимость проводить мероприятия, подтверждающие должную осмотрительность при выборе контрагентов. Другие придерживаются мнения, что массив доказательств добросовестности должен стать еще более весомым, обеспечивая всестороннее подтверждение того, что искажения сведений о фактах хозяйственной жизни отсутствуют.

Можно лишь отметить, что положения подп. 2 п. 1 ст. 54.1 НК РФ ставят налогоплательщика в зависимость от действий третьих лиц, фактически возлагая на него ответственность за поведение другой стороны договора уже на законодательном уровне. При этом положения подп. 1 п. 1 ст. 54.1 НК РФ вступают в конфликт с логикой предпринимательства, поскольку любой субъект, находящийся на самофинансировании и действующий в условиях конкурентной среды, заинтересован вести деятельность с наименьшими потерями, в том числе налоговыми.

Ставить же точку в вопросе, какая цель сделки является основной, а какая – вспомогательной, и что является искажением сведений о фактах хозяйственной жизни, а что – допустимым элементом учетной и договорной политики организации, вероятно, опять придется судам. С нашей точки зрения, не является положительным моментом и то, что ст. 54.1 НК РФ (в отличие от Постановления № 53) не содержит условия об аффилированности сторон сделки для при-

знания налоговой выгоды необоснованной. Кроме того, предусмотренное ст. 54.1 НК РФ возникновение права на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога только после соблюдения условий, изложенных в п. 2, можно воспринимать как презумпцию виновности налогоплательщика, поскольку сначала он должен доказать, что соответствует указанным критериям.

Тем не менее, ст. 54.1 НК РФ свидетельствует о понимании законодателем важности обсуждаемой проблемы, поиске путей ее законодательного урегулирования. Данная категория арбитражных дел становится весьма многочисленной, суммы налоговых претензий составляют десятки и сотни млн руб. и выдвигаются в отношении не только последних налоговых периодов, но и 2011, 2012, 2013 гг., поскольку время налоговых проверок и судебных разбирательств продлевает горизонт исковой давности. Результаты рассмотрения споров имеют различные, поскольку судам приходится вникать во все детали и нюансы деятельности ответчика и его контрагентов (постановление АС Поволжского округа от 07.04.17 по делу № А06-999/2016), но немногие дела разрешаются в пользу налогоплательщиков.

### Позиция налоговых органов

После выхода Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2017) было выпущено письмо ФНС РФ от 23.03.17 № ЕД-5-9/547@, предписывающее налоговым органам исходить из того, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с исполь-

Предусмотренное ст. 54.1 НК РФ возникновение права на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога только после соблюдения условий, изложенных в п. 2, можно воспринимать как презумпцию виновности налогоплательщика

зованием цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговым органам необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). В этом случае налоговыми органами в качестве самостоятельного основания для возложения негативных последствий на налогоплательщика не могут приводиться признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств по выпискам банков.

Установление по результатам налоговой проверки факта подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не является безусловным и достаточным основанием для вывода о неоявлении налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговым органам предлагается особое внимание уделять оценке достаточности

и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

В целях оценки действий налогоплательщика предписано 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 (производительных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Налоговым органам необходимо обращать внимание на сформулированные в Концепции признаки недобросовестности. 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; 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.

Предписано запрашивать документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента:

— документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента;



В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроекторного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок

— 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.

В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроекторного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговым органом в акте налоговой проверки должны быть отражены все доказательства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В письме от 05.06.17 № ЕД-4-15/10588 ФНС РФ рекомендует налогоплательщикам 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, 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. А также отсылает к Приказу № ММ-3-06/333@ и различным сервисам проверки, размещенным на официальном сайте ФНС РФ.

В письме ФНС РФ от 13.02.17 № ЕД-4-15/2518@ относительно включения в договор дополнительных условий оплаты за товары (работы, услуги) в целях проверки уплаты налога на добавленную стоимость контрагентом сообщается, что согласно п. 4 ст. 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами. При этом обращается внимание, что вопрос включения сторонами в договор дополнительных условий, невыгодных для контрагента или не относящихся к предмету договора, и квалификации такого условия как ограничения конкуренции, согласно Федеральному закону от 26.07.06 № 135-ФЗ, к компетенции ФНС РФ не относится.

Минфин России в письме от 23.12.16 № 03-01-10/77642 констатирует: ГУП, руководствующиеся при заключении договоров законодательством о государственных закупках и контрактной системе (Законом № 223-ФЗ и с 01.01.17 — Законом № 44-ФЗ), в целях проявления должной осмотрительности не могут в полной мере реализовать свое право самостоятельно определять способы ее проявления.

В письме от 16.08.17 № СА-4-7/16152@ ФНС РФ разъяснила, как будут применяться нормы новой ст. 54.1 НК РФ. Пункт 1 этой статьи фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т. п.

Вопрос включения сторонами в договор дополнительных условий, невыгодных для контрагента или не относящихся к предмету договора, и квалификации такого условия как ограничения конкуренции, согласно Федеральному закону от 26.07.06 № 135-ФЗ, к компетенции ФНС РФ не относится

В указанной связи налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков плате-

жей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т. п.

При доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме. Подчеркивается, что налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. При установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].



на [www.buhgalt.ru](http://www.buhgalt.ru)

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НОВОСТИ

Новости  
экономики  
и финансов

ПОДПИСКА

On-line подписка  
на журналы

КНИГИ

Заказ книг  
через  
интернет

ЖУРНАЛЫ

Статьи  
в свободном  
доступе