

Принцип должной осмотрительности

Т. Б. Кувалдина,
доктор экономических наук,
Омский государственный
университет путей сообщения

Должная осмотрительность налогоплательщика в выборе контрагента по-прежнему является ключевой в ходе контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами. Какие действия целесообразно предпринять налогоплательщику при заключении сделок, а также какие документы следует оформить, чтобы доказать должную осмотрительность при выборе контрагента?

Понятие должной добросовестности или осмотрительности в Налоговом кодексе РФ отсутствует. Впервые разъяснения в отношении сферы применения терминов «должная осмотрительность», «должная осторожность» применительно к налогообложению были даны на уровне судебного рассмотрения споров налогоплательщиков с налоговыми органами, а именно в Информационном письме ВАС РФ от 12.10.06 № 53. В частности, в п. 10 указанного письма было сказано: 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. Чуть позже появились разъяснения контролирующих органов (письма Минфина России от 22.10.20 № 03-12-13/91957, 21.06.17 № 03-12-11/2/39116, ФНС РФ от 11.10.19 № ЕД-4-1/20922@, 18.05.18 № ЕД-4-2/9521@ и др.).

Новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики, был закреплен в ст. 54.1 НК РФ, где определены

конкретные действия налогоплательщика, признаваемые злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (письма ФНС РФ от 10.03.21 № БВ-4-7/3060@, 31.10.17 № ЕД-4-9/22123@).

Для должностных лиц территориальных налоговых органов ФНС РФ выпустила Рекомендации о практике применения ст. 54.1 НК РФ (письмо от 10.03.21 № БВ-4-7/3060@), где в п. 14 даны разъяснения об оценке обстоятельств, характеризующих выбор контрагента налогоплательщиком. На основе судебной практики введено понятие «стандарт осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте». Это предполагает проверку деловой репутации, возможности исполнения, платежеспособности контрагента, для предотвращения возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств. При нарушении данного стандарта лица, входящие в состав органов управления организации, могут быть привлечены к ответственности по иску организации за причинение указанных убытков, возникших вследствие нарушения обязанности дей-

Для должностных лиц территориальных налоговых органов ФНС РФ выпустила Рекомендации о практике применения ст. 54.1 НК РФ

Налоговым кодексом РФ не определен конкретный перечень документов и действий, необходимых для подтверждения налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента

ствовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно.

Налоговыми органами сделан вывод: поскольку для налогообложения оцениваются последствия исполнения сделок, а также юридические факты, возникающие в гражданском (хозяйственном) обороте, то используемый в обороте стандарт обоснованного выбора контрагента (коммерческая осмотрительность) применим и в налоговых правоотношениях.

О добросовестности и разумности при исполнении возложенных на руководителя обязанностей при принятии им необходимых и достаточных мер для достижения целей деятельности, ради которых создано юридическое лицо, в том числе в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых на него законодательством, говорит и позиция арбитров (постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 62, 12.04.11 № 15201/10).

В постановлении АС Дальневосточного округа от 02.10.20 № Ф03-3278/2020 (об отмене решения налогового органа) в удовлетворении требования было отказано, поскольку: первичные документы содержали недостоверную информацию; реальность сделок с контрагентами, имеющими признаки «фирм-однодневок», не владеющими транспортными средствами, обналичивающими поступающие денежные средства, не подтверждалась; включение в их цепочку перевозчиков было осуществлено для минимизации налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль.

В постановлении АС Поволжского округа от 28.07.16 № Ф06-10810/2016 (о признании недействительным решения налогового органа) требование налогоплательщика было удовлетворено, поскольку факт выполнения работ, указанных в договорах с контрагентами, подтвердился, при этом налоговый орган не доказал невыполнения

спорных работ либо выполнения их силами самого налогоплательщика.

Налоговым кодексом РФ не определен конкретный перечень документов и действий, необходимых для подтверждения налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента (письмо Минфина России от 21.06.17 № 03-12-11/2/39116). Для самостоятельной оценки рисков при выборе контрагентов налогоплательщики могут использовать утвержденные приказом ФНС РФ от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок» (письма ФНС РФ от 26.12.19 № ЕД-4-15/26827, 11.10.19 № ЕД-4-1/20922@, Минфина России от 21.06.17 № 03-12-11/2/39116, 14.02.17 № 03-02-08/7955).

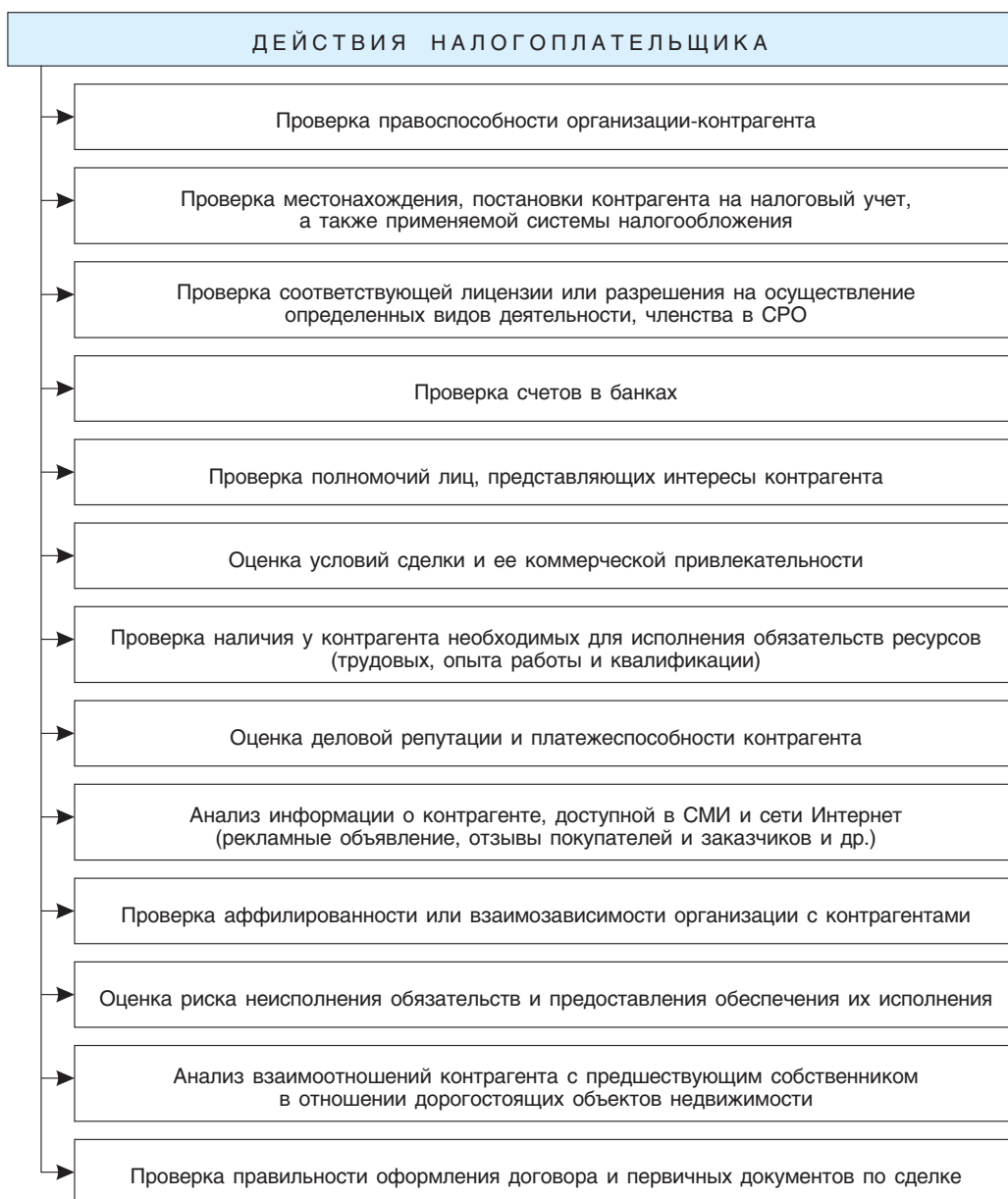
Исходя из рекомендаций и разъяснений ФНС РФ, а также арбитражной практики сложился перечень действий, которые налогоплательщику следует совершить, чтобы доказать свою должную осмотрительность при выборе контрагента (см. рис.).

В результате у налогоплательщика должна быть сформирована база данных на каждого контрагента, включающая в себя следующее.

Во-первых, *документы, подтверждающие законность предпринимательской деятельности* (постановления АС Уральского округа от 19.02.19 № Ф09-9446/18, АС Поволжского округа от 20.09.18 № Ф06-37128/2018 и др.). К ним можно отнести выписку из устава, копию свидетельства о государственной регистрации, выписку из ЕГРЮЛ, уведомление Федеральной службы государственной статистики и др. Следует запросить информацию о фактическом местонахождении контрагент-

та, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей. Важно, чтобы продавец на момент совершения сделки с организацией и признания расходов в налоговом учете являлся субъектом права. Рекомендуется представленные копии уставных документов, свидетельств о государственной регистрации и постановке на учет заверить со стороны спорных контрагентов (постановление АС Московского округа от 08.02.17

№ Ф05-22343/2016). При запросе информации и документов, подтверждающих фактическую деятельность контрагента, необходимо использовать сведения о контрагенте, размещенные на сайте ФНС РФ, сервис «Проверь себя и контрагента» (www.nalog.ru). Отметим, что указанных документов явно будет недостаточно для подтверждения своей осмотрительности, поскольку они свидетельствуют лишь о факте государственной регистрации контрагента



Важно убедиться, что в отношении контрагента не существует действующих решений налоговых органов о приостановлении расходных операций по расчетным счетам

в качестве юридического лица и не могут характеризовать контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений (постановление АС Западно-Сибирского округа от 04.07.18 № Ф04-2280/2018, 12.07.17 № Ф04-2030/2017).

Во-вторых, *документы, подтверждающие статус контрагента в качестве налогоплательщика и применяемую систему налогообложения* (постановления АС Западно-Сибирского округа от 29.05.20 № Ф04-344/2020, АС Поволжского округа от 20.09.18 № Ф06-37128/2018 и др.). Подтверждением этого статуса могут служить копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, документ, подтверждающий достоверность ИНН. При запросе информации и документов, подтверждающих действительность ИНН и свидетельства контрагента на текущую дату, нужно использовать сведения о контрагенте, размещенные на сайте ФНС РФ, сервисы «Действительные ИНН юридических лиц», «Недействительные ИНН юридических лиц», «Недействительные свидетельства» (www.nalog.ru). Можно в письменной форме обратиться в налоговые органы с просьбой оказать содействие в проверке добросовестности контрагента. При этом следует сохранить копию запроса.

В-третьих, *копии документов, подтверждающих законность осуществления некоторых видов предпринимательской деятельности, например, строительство, проектирование, аудиторская деятельность, оценочная деятельность* (постановление АС Западно-Сибирского округа от 29.05.20 № Ф04-344/2020, АС Северо-Кавказского округа от 13.11.18 № Ф08-9597/2018, письмо Минфина России от 05.05.12 № 03-02-07/1-113). К ним можно отнести копии лицензий, свидетельств о допуске к опреде-

ленному виду работ, документ, подтверждающий членство контрагента в СРО, в том числе выписку из реестра членов СРО. Целесообразно удостовериться в достоверности представленных контрагентом данных, используя информацию, размещенную на сайте саморегулируемой организации.

В-четвертых, *документы, подтверждающие наличие счетов контрагента в банках и отсутствии решений налоговых органов о приостановлении расходных операций по расчетным счетам* (постановления АС Северо-Кавказского округа от 13.11.18 № Ф08-9597/2018, АС Московского округа от 25.06.15 № Ф05-7625/201 и др.). Оправдательными документами могут служить сведения о наличии принадлежащих контрагенту денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях. Важно убедиться, что в отношении контрагента не существует действующих решений налоговых органов о приостановлении расходных операций по расчетным счетам. Целесообразно воспользоваться сайтом ФНС РФ, раздел «О ФНС РФ», «Взаимодействие с другими государственными учреждениями РФ», «Взаимодействие ФНС РФ с Банком России», «Система информирования банков о состоянии обработки электронных документов («БАНКИНФОРМ»)».

В-пятых, *документы, подтверждающие полномочия лиц, представляющих интересы контрагента* (постановления АС Западно-Сибирского округа от 29.05.20 № Ф04-344/2020, АС Московского округа от 25.06.15 № Ф05-7625/2015 и др.). Это могут быть копии приказов о полномочиях лиц, имеющих право первой и второй подписи, карточки образцов подписей должностных лиц, а также копии доверенностей, позволяющие установить лиц, которым разрешено осуществлять хозяйственные

О деловой репутации могут свидетельствовать рекомендательные письма других предприятий, отзывы покупателей и заказчиков контрагента

операции, в том числе по расчетным счетам, копии приказа о приеме на работу либо о вступлении руководителя в должность, копии протокола общего собрания участников (акционеров) либо заседания совета директоров с решением о назначении руководителя, копия устава и иных учредительных документов организации, копии паспорта или другого документа, удостоверяющего личность ответственного лица. Можно воспользоваться информацией о лицах, являющихся руководителями организаций, опубликованной в журнале «Вестник государственной регистрации».

Убедиться в отсутствии сведений о дисквалификации генерального директора и других должностных лиц контрагента можно, обратившись к сервису «Поиск сведений в реестре дисквалифицированных лиц», который включен в состав сервиса «Проверь себя и контрагента» на сайте ФНС РФ.

В-шестых, *документы, подтверждающие проверку должностным лицом налогоплательщика условий сделки, ее коммерческой привлекательности и риска неисполнения обязательств* (постановления АС Западно-Сибирского округа от 29.05.20 № Ф04-344/2020, АС Дальневосточного округа от 13.03.20 № Ф03-403/2020 и др.). Это могут, быть служебные записки, справки, отчеты, подготовленные на имя руководителя организации, сведения о переговорах, переписке или об ином порядке согласования возможности участия в сделках контрагентов. Из арбитражной практики следует, что налогоплательщик должен тщательно изучить условия сделки. Если контрагент выступает в роли посредника или в договоре присутствуют условия, отличающиеся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, необычные цены, процентные ставки, поручительство, условия погашения, дли-

тельные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т. п.), то все эти обстоятельства свидетельствуют о наличии повышенного налогового риска при заключении сделки.

В-седьмых, *документы, подтверждающие оценку деловой репутации и платежеспособности контрагента* (постановления АС Дальневосточного округа от 13.03.20 № Ф03-403/2020, АС Западно-Сибирского округа от 23.06.16 № Ф04-2434/2016 и др.). Организации необходимо запросить бухгалтерскую отчетность делового партнера и на ее основе провести анализ финансового состояния. Подтверждением может являться отчет о результатах проведенного анализа с расшифровкой финансовых показателей за ряд лет (данные о коэффициенте быстрой ликвидности, коэффициенте финансовой зависимости, периоде оборота дебиторской задолженности, периоде оборота кредиторской задолженности, рентабельности продаж и др.). Данные показатели в значительной степени позволяют оценить финансовое состояние контрагента и его способность отвечать по договорным обязательствам.

О деловой репутации могут свидетельствовать рекомендательные письма других предприятий, отзывы покупателей и заказчиков контрагента. Если бухгалтерская отчетность делового партнера подлежит обязательному аудиту, целесообразно попросить копию аудиторского заключения.

С 2020 г. ФНС РФ формирует и ведет государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО), которым налогоплательщики могут бесплатно воспользоваться, осуществив поиск своего контрагента по одному из

Наличие трудовых ресурсов можно подтвердить копиями приказов о приеме на работу, трудовых договоров, справок о доходах физических лиц по ф. 2-НДФЛ и др.

следующих идентифицирующих признаков: полное или сокращенное наименование организации, ОГРН организации, ИНН организации, вид деятельности организации (ОКВЭД2), отчетный период (письмо Минфина России, ФНС РФ от 26.02.20 № 07-04-07/13687).

В-восьмых, *документы, подтверждающие наличие у контрагента необходимых для исполнения обязательств ресурсов, в том числе материальных, финансовых и трудовых, опыта работы* (постановления АС Северо-Кавказского округа от 13.11.18 № Ф08-9597/2018, АС Западно-Сибирского округа от 23.06.16 № Ф04-2434/2016 и др.). Подтверждением могут являться копии бухгалтерской отчетности, учетных регистров, свидетельствующие о наличии и движении основных средств, запасов, а также копии паспортов техники и оборудования, договоры купли-продажи объектов основных средств.

Наличие трудовых ресурсов можно подтвердить копиями приказов о приеме на работу, трудовых договоров, справок о доходах физических лиц по ф. 2-НДФЛ и др.

Если проверке подвергался иногородний контрагент, то доказательством могут служить копии приказа о направлении работника в командировку для проверки делового партнера и авансовый отчет с приложенными первичными документами.

Вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении уплачены в

бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом (постановление АС Московского округа от 05.06.20 № Ф05-7113/2020).

В-девятых, *документы, подтверждающие проверку аффилированности или взаимозависимости организации с контрагентами* (постановления АС Московского округа от 05.06.20 № Ф05-7113/2020, АС Поволжского округа от 19.05.15 № Ф06-23257/2015). Подтверждением может быть копия устава контрагента, позволяющая получить информацию о принадлежности делового партнера к группе лиц и определить уровни и степень зависимости, письменные разъяснения руководства контрагента об отсутствии аффилированности и взаимозависимости. В данном случае руководству контрагента следует направить в письменном виде запрос, копию которого нужно сохранить.

Целесообразно в организации разработать тесты, позволяющие получить доказательства в отношении наличия «взаимозависимости» и «связанности» сторон, как со стороны делового партнера, так и со стороны сотрудников самой организации.

В-десятых, *правильно оформленные договоры и первичные учетные документы по сделкам, в том числе счета-фактуры, счета, накладные, акты выполненных работ и оказанных услуг и др.* (постановления АС Дальневосточного округа от 13.03.20 № Ф03-403/2020, АС Западно-Сибирского округа от 25.02.16 № Ф04-304/2016 и др.).

Организация вправе потребовать от контрагента представления вышеперечисленных сведений, которые не являются коммерческой тайной (письмо ФНС РФ от 11.02.10 № 3-7-07/84). Добросовестные партнеры, заинтересованные в совершении

Налогоплательщики, не проявившие должную осмотрительность и осторожность в выборе контрагентов, несут риск наступления неблагоприятных последствий

сделки, не станут отказывать в их предоставлении. Отказ в предоставлении документов следует расценивать как одно из доказательств неблагонадежности потенциального партнера. В доказательство своих действий налогоплательщику целесообразно сохранить деловую переписку, из которой можно было бы установить факт получения или неполучения всех вышеперечисленных документов (постановление АС Московского округа от 08.02.17 № Ф05-22343/2016).

Если налогоплательщик получал необходимые сведения с сайтов ФНС РФ (www.nalog.ru), ФССП РФ (www.fssp.rus.ru), ФАС РФ (www.fas.gov.ru), а также с сайта контрагента, то должностное лицо налогоплательщика при помощи стандартных средств операционной системы, интернет-браузера должно произвести сохранение снимка экрана (скриншота), содержащего необходимую информацию. Снимок экрана распечатывается, подписывается должностным лицом с указанием фамилии, имени, отчества и должности, а также даты и времени подписания. Файл, содержащий снимок экрана, целесообразно сохранить на жестком диске компьютера.

Согласно п. 3 ст. 75 АПК РФ документы, полученные посредством электронной или иной связи, в том числе с использованием информационно-телекоммуникационной сети Интернет, допускаются в качестве письменных доказательств в случаях и порядке, которые установлены АПК РФ, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами или договором либо определены в пределах своих полномочий ВАС РФ.

Так, например, арбитры ФАС Уральского округа в постановлении от 15.10.13 № Ф09-9262/13 посчитали, что представленные в деле скриншоты отвечают требованиям ст. 67, 68, 75 АПК РФ и имеют до-

казательственную силу при установлении обстоятельств правонарушения (постановление ФАС Московского округа от 04.02.13 по делу № А40-34046/12-20-16). Важно, чтобы перечисленные документы отвечали критерию достоверности, полноты и непротиворечивости (постановление АС Западно-Сибирского округа от 29.04.16 № Ф04-1356/2016).

О контрагентах, ведущих предпринимательскую деятельность с высоким уровнем налогового риска, можно узнать на сайте ФНС РФ в разделе «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков» (письма ФНС РФ от 24.07.15 № ЕД-4-2/13005@, 16.03.15 № ЕД-4-2/4124).

В заключение отметим, что налогоплательщики, не проявившие должную осмотрительность и осторожность в выборе контрагентов, несут риск наступления неблагоприятных последствий, вызванных ненадлежащим совершением указанных действий (постановление АС Московского округа от 09.06.20 № Ф05-3107/2020) ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 14 июня 2002 г., № 95-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».

