

Раздел IV. Защита налогоплательщика, или Искусство налогового спора

В рубрике «Защита налогоплательщика или искусство налогового спора» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются вопросы применения методов правовой защиты, стратегия и тактика ведения спора, особенности формирования доказательной базы, приемы аргументации и др. Также рассматриваются вопросы использования в споре достижений смежных отраслей знаний: психологии, риторики, логики и т. д.



Филиппова Варвара Александровна

магистрант Уральского государственного юридического университета (УрГЮУ)

г. Екатеринбург

Проблема применения категории «должная осмотрительность при выборе контрагента» в свете изменений в налоговом законодательстве (на примере конкурирующих позиций ФНС России и судов)

Аннотация: Статья посвящена проблеме применения категории «должная осмотрительность при выборе контрагента» в связи с внесением в Налоговый кодекс РФ статьи 54.1 (вступившей в силу 19.08.2017 г.), которая является легальным закреплением пределов получения налогоплательщиками налоговой выгоды. Категория применяется в случаях, когда налогоплательщик вступает в отношения с «сомнительным» контрагентом, не исполняющим свои налоговые обязанности. В статье 54.1 НК РФ рассматриваемая категория отсутствует, однако она является частью судебной доктрины «необоснованной налоговой выгоды». В этой связи возникает проблема дальнейшего применения указанной категории, что в настоящей статье демонстрируется на примере конкурирующих позиций ФНС России и судов.

Ключевые слова: налогообложение, должная осмотрительность, налоговая выгода, судебная доктрина, налоговое законодательство..

Annotation: The article is devoted to the problem concerning application of the category «due diligence in choosing of a contractor» in light of the adoption into the Tax Code of the Russian Federation article 54.1 (entered into force on 19.08.2017), which is a legal consolidation of the tax benefits limits to taxpayers. The category applies in cases when taxpayer enters into a relationship with a «dubious» contractor who does not fulfill his tax obligations. Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation does not include the category, however, the category is part of the judicial doctrine of «unjustified tax benefit». In this regard, the problem of the further application of this category arises, that is in the current article demonstrated on the example of the competing positions of the Federal Tax Service of Russia and the courts.

Keywords: taxation, due diligence, tax benefits, judicial doctrine, tax legislation.

Как показывает практика, в ходе налоговых проверок налоговые органы часто устанавливают, что контрагенты налогоплательщика не уплачивают в бюджет налоги, не находятся по месту государственной регистрации, зарегистрированы по подложным документам и т.д. Иными словами, устанавливается, что контрагент «сомнительный», имеет признаки фирмы — «однодневки». Указанные обстоятельства зачастую приводят к отказу налоговыми органами в применении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС, в учете расходов в целях исчисления налога на прибыль и, как правило, к доначислению налогов, пени и привлечению к налоговой ответственности.

В таких случаях налогоплательщик может доказать, что ему не должно было быть известно о налоговой неисправности контрагента, и что он *при выборе контрагента проявил должную осмотрительность и осторожность*. Данное положение исходит из п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. [5] (далее — Постановление № 53).

Категория «должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента» получила развитие в правовых позициях Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, в последующем — Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ при разрешении ими налоговых споров.

Исходя из указанных позиций, во-первых, четко прослеживается связь в применении категории «должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента» и категории «реальность исполнения сделки (операции)».

Так, обобщая судебную практику, Верховный Суд Российской Федерации указал, что «при условии реального исполнения заключенной сделки, факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента» [6].

При этом важно подчеркнуть, что при оценке реальности исполнения сделки суды отказывались от подхода, в соответствии с которым отказ в вычетах по НДС либо в учете расходов по налогу на прибыль допустимо только в случае недостоверности, подложности подтверждающих документов.

Так, в постановлении по делу АО «Жоксохиммонтаж-Тагил» [7] Президиум ВАС РФ установил следующее: «При реальности произведенного сторонами исполнения по сделке то обстоятельство, что сделка и документы, подтверждающие ее исполнение, от имени контрагента общества «Жоксохиммонтаж-Тагил» оформлены за подписью лица, отрицающего их подписание и наличие у него полномочий руководителя (со ссылкой на недостоверность регистрации сведений о нем как о руководителе в Едином государственном реестре юридических лиц), само по себе не является безусловным и достаточным доказательством, свидетельствующим о получении обществом необоснованной налоговой выгоды».

Во-вторых, Высший Арбитражный Суд РФ и Верховный Суд РФ установили критерий должной осмотрительности при выборе контрагента. Прежде всего, необходимо упомянуть Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 15658/09 [7], где стандарт поведения «среднего» налогоплательщика был сформулирован следующим образом: «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. Данный стандарт был также развит Верховным Судом» в Определении от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 [8].

При этом, исходя из указанного стандарта должной осмотрительности налогоплательщика, можно сделать вывод о том, что «должная осмотрительность при выборе контрагента» понимается как *осмотрительность гражданско-правовая*. По этому поводу, например, Бациев В. В. утверждает, что «не стоит забывать, что налоговые споры, связанные с оценкой должной осмотрительности, возникают там и тогда, когда обоснованность коммерческого выбора вызывает сомнения с позиции разумного среднего предпринимателя, а степень оказываемого доверия исходя из характера принимаемых обязательств и рисков граничит с незрелостью малолетнего. Стандарты оценки обоснованности коммерческого выбора едины как для налогового спора, так и для спора о взыскании с директора убытков, причиненных вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения сделки, решение о совершении которой оценивается как неразумное» [13].

Таким образом, рассмотрев подходы Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ по применению категории «должная осмотрительность при выборе контрагента», можно сделать вывод о том, что их применение предполагает *сущностную оценку* — насколько налогоплательщик исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки, должен был знать об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности документов, или о том, что контрагентом по договору является лицо, не осуществляющее реальной предпринимательской деятельности.

В настоящее время позиции высших судов России по применению указанной категории неоднозначно в виду того, что 19 августа 2017 г. вступил в силу Федеральный закон N 163-ФЗ [2], который предусматривает введение в Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) статьи 54.1 [1]. Статья называется «пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», *иными словами, в статье предусматриваются пределы получения налогоплательщиком налоговой выгоды*.

В статье устанавливается, во-первых, запрет искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения и, во-вторых, необходимость выполнения в отношении сделок (операций) двух требований: деловой цели и исполнения сделки ее стороной.

Судя по тому, что законодатель в анализируемой норме *не включил ранее используемую судами категорию «должная осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагента»*, и при этом включил категорию «исполнение сделки ее стороной», предполагается, что в норме делается акцент на категорию «реальность сделки», при этом сделана попытка закрепить *формальный подход*, который, как было указано выше, не поддерживался высшими судами.

Такой подход, в частности, выражен в письме ФНС России от 16.08.2017 [9]. По мнению налогового ведомства:

«При применении рассматриваемой нормы следует иметь в виду, что в целях налогообложения могут быть учтены сделки (операции) по двум критериям: основной целью их совершения не должна быть неуплата налога, а сама сделка (операция) должна быть выполнена контрагентом (первого звена), либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или в силу закона. При этом, невыполнение хотя бы одного из указанных критериев влечет для налогоплательщика последствия в виде отказа учёта таких сделок (операций) в целях налогообложения. В этой связи в ходе мероприятий налогового контроля *особое внимание необходимо уделять исследованию обстоятельств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом*».

Аналогичный подход продублирован также в письме ФНС России от 31.10.2017 [10]. Налоговое ведомство в данном письме указало следующее: «Налоговые органы

должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) *иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора*, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), *выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно*».

Кроме того, ФНС России в письме от 18 мая 2018 года № ЕД-4-2/9521 [11] разъяснил, что понятие «должная осмотрительность», отраженное в Постановлении Пленума № 53, не может быть использовано в рамках проведения налоговых проверок после вступления в силу Закона № 163-ФЗ. При этом налоговое ведомство отметило, что «статья 54.1 не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики».

Конкурирующую указанной трактовке положений статьи 54.1 НК позицию РФ в настоящее время занимают суды. В качестве примера продемонстрируем подход, выраженный Арбитражным судом Уральского округа в Постановлении от 15.01.2018 № Ф09-8180/17 по делу № А50-10371/2017 [12].

По фактическим обстоятельствам спора, в проверяемом периоде налогоплательщик осуществлял деятельность, связанную с ремонтом грузовых машин. Между налогоплательщиком и контрагентом заключен договор поставки запасных частей и материалов; контрагентом выставлены счета-фактуры с выделением НДС, который включен налогоплательщиком в состав налоговых вычетов за 2 квартал 2016 года.

Основанием для непринятия налоговых вычетов по НДС в указанной части послужил вывод налогового органа о том, что налогоплательщик по взаимоотношениям с указанным контрагентом получил необоснованную налоговую выгоду, не проявил должной степени осмотрительности.

По мнению налогоплательщика, в подтверждение поставки товара по сделке с указанным контрагентом и в обоснование применения налогового вычета по НДС представлен полный пакет документов, при заключении договоров поставки со спорным контрагентом обществом проявлена должная степень осмотрительности.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований, ссылаясь на доказанность материалами дела создания налогоплательщиком формального документооборота с участием контрагента, а также на не проявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе указанного контрагента.

Суд апелляционной инстанции пришел к иным выводам — признал, что осмотрительность проявлена налогоплательщиком, однако при этом акцент сделал на реальности хозяйственных операций между налогоплательщиком и контрагентом, применив статью 54.1 Кодекса: «Статья 54.1 устанавливает, что в случае реальности хозяйственной операции и отсутствии у налогоплательщика цели неуплаты (неполной уплаты) и (или) зачета (возврата) суммы налога выявленные налоговым органом нарушения налогового законодательства у контрагента налогоплательщика не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога *неправомерным*».

Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности, однако посчитал, что апелляционный суд неправомерно применил к рассматриваемым правоотношениям

ношениям ст. 54.1 Кодекса, как улучшающей положение налогоплательщика. Арбитражный суд Уральского округа по данному поводу указал следующее:

«Статья 54.1 Кодекса является новеллой российского налогового законодательства. До введения в действие данной нормы спорные правоотношения не имели легального регламентирования, а фактически регулировались правовыми позициями, выработанными высшими судебными инстанциями... Исходя из толкования ст. 54.1 Кодекса, целью введения которой являлось легальное закрепление выработанных судебной практикой правовых позиций, а также систематического толкования всех положений рассматриваемой нормы в их совокупности, суд кассационной инстанции приходит к выводу, что ст. 54.1 Кодекса не содержит норм каким-либо образом изменяющих/улучшающих, либо ухудшающих положение налогоплательщика по сравнению с тем, которое было определено ранее, до введения в действие рассматриваемой нормы на основании правовых позиций, выработанных судебной арбитражной практикой».

Таким образом, имеются основания полагать, что Арбитражный суд Уральского округа, установив ошибочность вывода суда апелляционной инстанции о возможности придания обратной силы ст. 54.1 Кодекса как улучшающей положение налогоплательщика, фактически признал, что категория «должная осмотрительность при выборе контрагента» в смысле, придаваемом ей вышеуказанными позициями Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ, все еще сохраняет свою актуальность после вступления в действие статьи 54.1 Кодекса, тем же самым опроверг позицию ФНС России по данному вопросу.

Делая вывод, необходимо признать, что категория «должная осмотрительность при выборе контрагента» направлена, в первую очередь, на защиту прав налогоплательщиков, вступивших в отношения с недобросовестными контрагентами, в этой связи ее применение должно быть сохранено как необходимый способ защиты таких налогоплательщиков. Более того, в ближайшем будущем суды будут продолжать применять указанную категорию в силу сложившейся судебной практики, а также в силу недопустимости формального подхода без оценки фактических обстоятельств спора, что неоднократно констатировал и Конституционный Суд РФ в своих решениях. Например, Конституционный суд РФ, развивая концепцию должной осмотрительности, сформировал следующие выводы:

— суды не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм и в случае сомнения в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств [3];

— установленный порядок возмещения НДС направлен на реализацию, а не на ограничение прав налогоплательщиков, и должен применяться при учете фактических обстоятельств каждого конкретного дела [4].

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 27.11.2018), ст. 54.1 // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
3. Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2011 N 1251-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Навального Алексея Анатольевича на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 145, частью четвертой статьи 148 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации».

- Федерации, частью 5 статьи 30 Федерального закона «О полиции» и статьей 7 Федерального закона «О персональных данных» // СПС КонсультантПлюс.
4. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 25.01.2007 № 83-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Центр информационных технологий» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
 5. Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС КонсультантПлюс.
 6. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017), п. 31 // СПС КонсультантПлюс.
 7. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 15658/09 по делу N А60–13159/2008-С8 // СПС КонсультантПлюс.
 8. Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2016 N 305-КГ16–10399 по делу N А40–71125/2015 // СПС КонсультантПлюс.
 9. Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
 10. Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
 11. Письмо ФНС России от 18.05.2018 N ЕД-4-2/9521@ по вопросу о подтверждении должной осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента // СПС КонсультантПлюс.
 12. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.01.2018 N Ф09–8180/17 по делу N А50–10371/2017 // СПС КонсультантПлюс.
 13. Бациев В. В. Статья 54-1 НК РФ и должная осмотрительность // URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_541_nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost.