

# Проверка контрагентов по новым правилам

ПОЯВЛЕНИЕ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РФ ОБЩЕЙ НОРМЫ, НАЦЕЛЕННОЙ НА БОРЬБУ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА (НЕУПЛАТОЙ НАЛОГА ПУТЕМ ЗЛУПОТРЕБЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ СВОИМИ ПРАВАМИ), ВЫЗВАЛО В НАУЧНОЙ И ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ СРЕДЕ ДИСКУССИЮ. АВТОРЫ ПРЕДЛАГАЮТ СВОЙ ВЗГЛЯД НА ПРОБЛЕМУ И ПУТИ ЕЕ РЕШЕНИЯ.



**Константин Анатольевич Сасов,**  
адвокат, ведущий юрист компании «Пепеляев Групп»,  
кандидат юридических наук



**Елена Владимировна Овчарова,**  
адвокат, старший преподаватель юридического факультета  
МГУ им. М.В. Ломоносова, заместитель директора  
Института проблем административно-правового регулирования  
Национального исследовательского университета  
«Высшая школа экономики», кандидат юридических наук

**Ключевые слова:** судебная доктрина должной осмотрительности налогоплательщика, общая норма о запрете налоговых злоупотреблений налогоплательщиком, ответственность государства

С 19 августа 2017 г. вступила в силу ст. 54.1 Налогового кодекса (НК) РФ<sup>1</sup>, которая устанавливает пределы использования налоговой выгоды налогоплательщиком, а именно возможность ее получения только при условии реальности его операций с указанным им контрагентом. Поэтому вопрос проявления должной осмотрительности при выборе контрагентов не утратил своей актуальности.

<sup>1</sup> Введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

## Что такое должная осмотрительность налогоплательщика?

Критерии оценочных понятий «проявление (непроявление) должной осмотрительности при выборе контрагентов» в НК РФ не предусмотрены, но могут быть выведены из судебной практики разрешения налоговых споров и разъяснений Минфина и ФНС России. Основным и единственным критерием для оценки проявления должной осмотрительности является, как отмечает ФНС России, реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, которые приводят к получению налогоплательщиком налоговой выгоды<sup>2</sup>. При этом Служба указывает, что для налогоплательщика не наступают негативные последствия за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев. Налогоплательщик должен проявлять должную осмотрительность только при выборе того контрагента, с которым он непосредственно вступает в договорные отношения, обеспечивая, проверяя и подтверждая реальность исполнения им обязательств по договору как своими силами, так и силами привлеченных им для этого третьих лиц.

Некоторые арбитражные суды поддерживают позицию налоговых органов о том, что налогоплательщик, заключая гражданско-правовой договор для достижения коммерческих целей, должен также озаботиться тем, чтобы не был нарушен публичный интерес государства в получении в бюджеты бюджетной системы страны законно установленных налогов. Другие суды, напротив, соглашаются с налогоплательщиками, заявляющими, что они не вправе, не обязаны и не в состоянии контролировать исполнение налоговых обязанностей своими контрагентами<sup>3</sup>.

Разъясняя вопросы должной осмотрительности налогоплательщика, Минфин России концентрировался на проверке правоспособности контрагента и правомочности его представителя: так, рекомендовалось до сделки запрашивать у него копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, проверять факт занесения сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ, запрашивать доверенность о полномочиях лица, подписывающего документы по сделке, использовать официальные источники информации, характеризующие деятельность контрагента<sup>4</sup>.

Изначально ФНС России делала упор на проверку налогоплательщиками отсутствия у контрагента признаков, которые, по мнению налоговых органов, являются подозрительными. Налогоплательщикам рекомендовалось не только проверять информацию о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ, которую можно узнать на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>), но и убеждаться в том, что контрагент не зарегистрирован по адресу «массовой» регистрации. Ведомство также указывало, что налогоплательщику следует проверять фактическую дееспособность контрагента: устанавливать его фактическое местонахождение, а также местонахождение его складских, (или) производственных, (или) торговых площадей и т.д.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> См.: письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ „О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ“».

<sup>3</sup> См.: постановления АС Северо-Кавказского округа от 13.05.2016 по делу № А63-4206/2015; АС Московского округа от 12.10.2015 по делу № А40-218826/14, от 27.04.2012 по делу № А40-65663/11; Девятого ААС от 04.09.2015 по делу № А40-178035/14.

<sup>4</sup> См.: письмо Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177.

<sup>5</sup> См.: письмо ФНС России от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124.

Спорность таких рекомендаций видится в том, что названные признаки не всегда означают нереальность сделок (бизнес по перепродаже товаров, работ, услуг можно вести без основных средств, а место государственной регистрации может не совпадать с фактическим). Кроме того, сами признаки подозрительности, размещенные на сайте ФНС России, не могут быть надежным критерием для вывода о рискованности потенциального контрагента. Данный вывод подтверждается судебной практикой.

Показательным в этом смысле служит спор налогоплательщика с ФНС России, дошедший до Верховного Суда РФ<sup>6</sup>. Налогоплательщик оспорил в арбитражном суде включение его в список неблагонадежных компаний, опубликованный на Федеральном информационном ресурсе «Риски для бизнеса» в разделе «Проверь себя и контрагента» сайта ФНС. Однако его требования исключить порочащую его информацию из общедоступных источников были отклонены судами со ссылкой на отсутствие нарушения прав налогоплательщика: эта информация не препятствует заключению им гражданско-правовых сделок, носит характер справочной и предназначена только для принятия должностными лицами налоговых органов решения о целесообразности проведения мероприятий налогового контроля. ВС РФ с таким выводом согласился<sup>7</sup>.

Получается, что, с одной стороны, ФНС России ориентирует налогоплательщиков на проверку контрагентов при принятии решений о заключении с ними сделок, тем самым возлагая на них не только несвойственную им функцию налогового контроля, но и налоговые риски, связанные с выбором контрагента, не исполняющего должным образом своих налоговых обязательств. С другой стороны, суды занимают явно противоречивую, но пробюджетную позицию, отказывая налогоплательщикам в признании обоснованной налоговой выгоды, полученной от операций с недобросовестными в исполнении своих налоговых обязательств контрагентами, а контрагентам — в возможности исключения их из списка неблагонадежных компаний на том основании, что включение в этот перечень не затрагивает их прав и законных интересов.

**НАЗВАННЫЕ ФНС ПРИЗНАКИ  
ПОДОЗРИТЕЛЬНОСТИ НЕ ВСЕГДА  
ОЗНАЧАЮТ НЕРЕАЛЬНОСТЬ СДЕЛОК  
И НЕ МОГУТ БЫТЬ НАДЕЖНЫМ  
КРИТЕРИЕМ ДЛЯ ВЫВОДА  
О РИСКОВАННОСТИ ПОТЕНЦИАЛЬНОГО  
КОНТРАГЕНТА**

**ФНС РОССИИ ОРИЕНТИРУЕТ  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НА ПРОВЕРКУ  
КОНТРАГЕНТОВ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ  
С НИМИ СДЕЛОК, ТЕМ САМЫМ  
ВОЗЛАГАЯ НА НИХ ФУНКЦИЮ  
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И РИСКИ ВЫБОРА  
НЕДОБРОСОВЕСТНОГО КОНТРАГЕНТА**

<sup>6</sup> См.: судебные акты по делу № А40-43028/2015.

<sup>7</sup> См.: Определение ВС РФ от 26.04.2016 № 305-КГ16-3048.

## Как работает судебная доктрина за рубежом и в России

Стоит признать, что судебная доктрина должной осмотрительности при выборе контрагентов в налоговых целях имеет международные корни.

К примеру, она закреплена в законодательстве ФРГ об НДС и подтверждена решениями Суда ЕС и ЕСПЧ в следующей формуле: налогоплательщик при определенных обстоятельствах должен отвечать за уплату косвенного налога выбранным им контрагентом. Таким обстоятельством может выступать, например, очевидное для покупателя нежелание продавца уплачивать налоги в стране пребывания (неорганизованная торговля с рук без документов и кассовых аппаратов мигрантами). При этом стоит отметить, что в случае, когда реальность сделки не оспаривается, немецкий налоговый закон не лишает покупателя права на вычет НДС полностью, а требует доплатить НДС в бюджет за своего недобросовестного в налогообложении контрагента.

В решении ЕСПЧ по делу «„Булвес АД“ против Болгарии»<sup>8</sup> сформулирована следующая правовая позиция: недопустимо возложение государством негативных последствий на налогоплательщика за противоправные действия его контрагента,

если налогоплательщик не знал и не мог знать о налоговом мошенничестве своего контрагента и у него отсутствует возможность возместить свой налоговый ущерб в порядке регресса за счет виновного лица. Такой подход был воспринят и ВАС РФ, сформулировавшим следующую правовую позицию<sup>9</sup>: компания не может быть отказано в налоговых вычетах, если ее расходы носили реальный характер, а налоговый орган не доказал ее осведомленности о значимых фактах деятельности ее контрагента, имеющих значение при

**КОНКРЕТНЫЙ ОБЪЕМ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ  
ПРОЯВЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ  
ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ  
ВО МНОГОМ ЗАВИСИТ ОТ ВИДА  
СДЕЛОК, ОСОБЕННОСТЕЙ БИЗНЕСА  
И ВОЗМОЖНОСТЕЙ САМОГО  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

налогообложении (т.е. что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений).

Практика ВАС РФ показывает, что конкретный объем доказательств проявления налогоплательщиком должной осмотрительности во многом зависит от вида сделок, особенностей бизнеса и возможностей самого налогоплательщика.

Например:

— если контрагента выбирал лизингополучатель, то лизинговой компании достаточно проверить данные контрагента из ЕГРЮЛ, размещенные на сайте ФНС России<sup>10</sup>;

<sup>8</sup> Постановление ЕСПЧ от 22.01.2009 по делу «„Булвес АД“ (*Bulves AD*) против Болгарии» (жалоба № 3991/03).

<sup>9</sup> См.: Постановления Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09 и от 20.04.2010 № 18162/09.

<sup>10</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09.

— если налогоплательщик — индивидуальный предприниматель и не имеет в штате управленческого персонала, ему достаточно убедиться, что его контрагенты зарегистрированы в ЕГРЮЛ, стоят на налоговом учете, имеют счета в банке<sup>11</sup>;

— если предмет сделки — дорогостоящая недвижимость, налогоплательщик должен отследить предыдущие сделки с ней по данным Росреестра<sup>12</sup>;

— если поставщик — основной или единственный, то знакомство налогоплательщика с его руководителем презюмируется<sup>13</sup>;

— если работы предполагают наличие специальной правоспособности, то налогоплательщик должен проверить представленную контрагентом копию лицензии на сайте органа, его выдавшего<sup>14</sup>.

Анализ судебных ориентиров ВАС РФ показывает, что требования к должной осмотрительности налогоплательщика меняются в зависимости от общей экономической ситуации в стране. Так, в период экономического кризиса 2008 г. ВАС РФ занимал позицию, что истребования налогоплательщиком у контрагента одних лишь учредительных документов недостаточно<sup>15</sup>, но когда ситуация с исполнением бюджета по доходам улучшилась, судебный подход был скорректирован: для получения права на вычет НДС налогоплательщику достаточно иметь выписку из ЕГРЮЛ, подтверждающую правоспособность контрагента<sup>16</sup>.

## Экспертный анализ понятия

С учетом изложенного крайне любопытным представляется мнение судьи ВАС РФ в отставке, председателя налогового судебного состава в период с 2011 г. до ликвидации ВАС РФ В.В. Бациева<sup>17</sup>, который утверждает, что налоговая практика ВАС и ВС РФ указывает на то, что под должной осмотрительностью налогоплательщика должна пониматься **коммерческая осмотрительность**, предполагающая применение стандартов проверки деловой репутации, исправности, возможности исполнения как гражданско-правовых, так и налоговых обязательств, платежеспособности контрагента. Для уяснения данного стандарта проверки (обычного в деловом обороте) В. Бациев рекомендует обратиться к подходам, изложенным в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62 «О возмещении убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» (далее — Постановление № 62). Главное, что сближает эти подходы и критерии, используемые в налоговой практике, — это возможность с их помощью установить вину налогоплательщика (формула «знал или должен был знать» работает как в налоговых, так и в гражданско-правовых отношениях).

<sup>11</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 № 17684/09.

<sup>12</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 № 12210/07.

<sup>13</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12.

<sup>14</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09.

<sup>15</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.

<sup>16</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08.

<sup>17</sup> Бациев В.В. Статья 54.1 НК РФ и должная осмотрительность // Закон.ру. 2017. 10 дек. URL: [https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya\\_54-1\\_nk\\_rf\\_i\\_dolzhnaya\\_osmotritelnost](https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_54-1_nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost) (дата обращения: 05.12.2018).

При этом автор подчеркивает, что высшие суды никогда не требовали от налогоплательщика проверки налоговой исправности контрагента, понимая, что не вся информация, на основе которой такая проверка могла бы быть произведена надлежащим образом, доступна налогоплательщику.

Анализ Постановления № 62 показывает, что данный акт обязательного толкования норм гражданского законодательства о деликтах призван защитить права организации от убытков, причиненных недобросовестными и неразумными действиями ее руководителя. Такие убытки могут возникать в случаях, когда сделка была явно невыгодна обществу (завышена цена, заведомо низкое качество приобретаемого товара, работы, услуги, мнимая сделка, хищение денежных средств под видом сделки и т.д.). В любом случае сделка не достигала тех целей, ради которых создано юридическое лицо, состоящих в том числе в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых на такое лицо действующим законодательством. Но часто претензии налогового органа никак не связаны с фактом нереальности, невыгодности сделки для налогоплательщика: вывод о получении необоснованной налоговой выгоды связан исключительно с непрявлением налогоплательщиком должной осмотрительности в выборе контрагента.

ВАС РФ разъясняет, что в случае привлечения юридического лица к публично-правовой ответственности (налоговой, административной и т.п.) по причине недобросовестного и (или) неразумного поведения директора понесенные в результате этого убытки юридического лица могут быть взысканы с самого директора (п. 4 Постановления № 62). Основание — п. 3 ст. 53 Гражданского кодекса РФ. Практика применения таких разъяснений показывает, что налогоплательщику удается взыскать с его бывшего руководителя всю сумму сделки<sup>18</sup> либо сумму штрафа за занижение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет<sup>19</sup>, только в ситуации, когда налоговой проверкой установлены факты нереальности спорной сделки.

Это означает, что обычной коммерческой осмотрительности для признания налоговой выгоды обоснованной налогоплательщику явно недостаточно.

В итоге мы возвращаемся к главному упреку, который В.В. Бациев высказывает неосмотрительному налогоплательщику: он позволил своему контрагенту вывести прибыль в серую зону<sup>20</sup> (т.е. контрагент не исполнил свои персональные налоговые обязанности). В целом речь идет о соучастии налогоплательщика в налоговом правонарушении. В НК РФ институт соучастия прямо не предусмотрен, но по факту он существует. В судебной практике этот феномен называли по-разному: «согласованные действия налогоплательщика и его контрагента», «взаимодействие бенефициара и исполнителя»<sup>21</sup>, а ФНС России сегодня именует его схемой искусственного дробления бизнеса (когда два налогоплательщика, по сути, являются одним лицом)<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> См.: судебные акты по делу № А40-56721/2013.

<sup>19</sup> См.: судебные акты по делу № А32-39319/2016.

<sup>20</sup> Бациев В.В. Указ. соч.

<sup>21</sup> Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399.

<sup>22</sup> См.: письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц».

В 2016 г. ВС РФ выстроил алгоритм распределения бремени доказывания должной (недолжной) осмотрительности налогоплательщика<sup>23</sup>:

— налоговый орган должен доказать причастность налогоплательщика-покупателя к негативному поведению своего контрагента и непричастность к данным действиям изготовителя товара (это логично, поскольку бремя доказывания налогового правонарушения согласно ст. 108 НК РФ также лежит на налоговом органе);

— налогоплательщик вправе парировать налоговые претензии к неоявлению им должной осмотрительности.

Но в способах такого опровержения ВС РФ отходит от теории поиска бенефициара от налогового правонарушения (по которой налогоплательщику следовало доказывать, что никаких дополнительных преимуществ от спорной сделки он не получил) и переходит к теории коммерческой осмотрительности, согласно которой налогоплательщик должен предъявить доказательства учета им соответствующих деловому обороту критериев при выборе контрагента, своей осведомленности о том, каким образом (за счет каких ресурсов, с привлечением каких соисполнителей и т.п.) должен был исполняться договор.

Однако этот способ доказывания не приводит к требуемым результатам. Так, фирмам-однодневкам (организациям, не исполняющим свои налоговые обязанности) не составляет труда пройти все тендерные процедуры и победить в конкурсе, организованном монополистом и сопровождаемом строгими регламентами. На проверку оказывается, что все данные о персонале, основных средствах и даже высокой репутации кандидата являются вымышленными, а подтверждающие документы — сфальсифицированными.

Тем не менее общая норма о запрете налоговых злоупотреблений — ст. 54.1 НК РФ — развивает именно метод коммерческой осмотрительности. Теперь на законных основаниях налогоплательщику может быть отказано в уменьшении налоговой базы и суммы налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ, **если обязательство по сделке (операции) исполнено не лицом, являющимся стороной договора с налогоплательщиком, или не лицом, которому обязательство по сделке передано договором или законом.**

**СТАТЬЯ 54.1 НК РФ РАЗВИВАЕТ МЕТОД КОММЕРЧЕСКОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ, ПРЕДПОЛАГАЮЩИЙ СТАНДАРТЫ ПРОВЕРКИ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ, ИСПРАВНОСТИ, ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ КАК ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫХ, ТАК И НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ КОНТРАГЕНТА, ЧТО УВЕЛИЧИВАЕТ НАЛОГОВЫЕ РИСКИ**

Такое правило увеличивает налоговые риски налогоплательщиков и требует от них дополнительных действий по проверке своих контрагентов: налогоплательщик должен убедиться, кто именно будет исполнять обязательства по договору и какие пра-

<sup>23</sup> Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399.

новые основания связывают фактического исполнителя с лицом, который является стороной договора с налогоплательщиком.

С целью минимизации налоговых рисков налогоплательщики будут вынуждены задавать своим контрагентам дополнительные вопросы, в том числе граничащие с их ком-

### С ЦЕЛЮ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ БУДУТ ВЫНУЖДЕНЫ ЗАДАВАТЬ СВОИМ КОНТРАГЕНТАМ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ, В ТОМ ЧИСЛЕ ГРАНИЧАЩИЕ С ИХ КОММЕРЧЕСКОЙ ТАЙНОЙ

мерческой тайной. Например, подрядные организации должны будут раскрывать заказчикам информацию обо всех своих субподрядчиках, которые будут участвовать в исполнении заказа, поставщики должны будут раскрывать покупателю своих субпоставщиков, если они также участвуют в поставке товара, исполнители услуг должны будут раскрывать всех соисполнителей услуг и т.д. Но такой всеобщий интерес бизнеса может погубить

рынок как таковой<sup>24</sup>: нормы ст. 54.1 НК РФ могут не только нарушить права налогоплательщика на исчисление налога на основании закона<sup>25</sup>, но и дезорганизовать коммерческий оборот.

Но пока этого не произошло, налогоплательщики должны застраховать свои новые налоговые риски, обусловленные требованиями ст. 54.1 НК РФ и складывающейся административной и судебной правоприменительной практикой.

С 1 января 2015 г. камеральные налоговые проверки деклараций по НДС проводятся налоговыми органами с теми же полномочиями, что предусмотрены для выездных налоговых проверок<sup>26</sup>. Электронная форма налоговой отчетности и приложений к ней, а также специальная компьютерная программа *Big data* АКС «НДС-2» позволяют оперативно проверять исполнение налоговых обязательств всеми участниками сделок с одним товаром, работой, услугой, совершенных за отчетный квартал. С учетом этого информация о неплательщиках НДС должна быть известна налоговым органам уже по итогам камеральных, а не только выездных налоговых проверок.

<sup>24</sup> В данном случае законодатель вслед за судебной практикой не заметил, что интерес одних бизнесменов к другим бизнесменам имеет свои законные пределы. Так, согласно ст. 183 Уголовного кодекса РФ запрос информации, составляющей коммерческую тайну, является преступлением. О том, какая именно информация обладает признаком коммерческой тайны, можно узнать из Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»: согласно его ст. 5 сведения, не составляющие коммерческую тайну, — это сведения, содержащиеся в учредительных документах юридического лица и документах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры; содержащиеся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности; сведения о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений; о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица; информация из других официальных источников. Вся остальная информация может быть отнесена ее обладателем к собственной коммерческой тайне. Очевидно, что сведения о том, где именно лицо приобрело товар, работу, услугу для перепродажи, и цена предметов этих сделок — это коммерческая тайна, которую коммерсант вправе не раскрывать своим покупателям.

<sup>25</sup> Требование предусмотрено ст. 57 Конституции РФ.

<sup>26</sup> Новые редакции п. 1 ст. 91 и п. 1 ст. 92 НК РФ позволяют налоговому органу в ходе камеральной налоговой проверки деклараций по НДС получить доступ на территорию или в помещение проверяемого лица и произвести их осмотр. Другие нормы НК РФ не запрещают проводить в рамках камеральной налоговой проверки допрос свидетеля (ст. 90), выемку документов (ст. 94) и экспертизу (ст. 95).

Представляется, что новые требования к исполнителю сделок в совокупности с новыми возможностями налогового контроля должны скорректировать подходы в проявлении должной осмотрительности налогоплательщиков: **теперь можно и нужно активно задействовать налоговые органы, администрирующие контрагента налогоплательщика.**

**НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ИСПОЛНИТЕЛЮ СДЕЛОК В СОВОКУПНОСТИ С НОВЫМИ ВОЗМОЖНОСТЯМИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ДОЛЖНЫ СКОРРЕКТИРОВАТЬ ПОДХОДЫ В ПРОЯВЛЕНИИ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

## Рекомендации налогового адвоката

В рамках проявления должной осмотрительности по крупным сделкам, влекущим налоговые риски, налогоплательщик вправе проверить **в отношении контрагента:**

- его общую и специальную дееспособность (получить справку о регистрации в качестве юридического лица, свидетельство об участии в СРО, лицензии и т.п.);
- полномочия его органов управления (устав, приказ о назначении директора и доверенность на представление интересов юридического лица, им выданную);
- факт администрирования его органами государственной власти (получить справку о постановке на налоговый учет, справку из Росстата)<sup>27</sup>;
- отсутствие негативной информации о контрагенте из любых публичных источников, в том числе с сайта ФНС России, сервисов «Контур-Фокус», «СПАРК» и т.д.;
- его фактическое местонахождение, а при необходимости — местонахождение его складских, (или) производственных, (или) торговых площадей и т.д.<sup>28</sup>

Также налогоплательщик вправе:

- получить выписку из ЕГРЮЛ (она содержит всю необходимую информацию о контрагенте);
- запросить у контрагента данные бухгалтерской и налоговой отчетности до заключения договора и в период его осуществления<sup>29</sup>;
- получить сведения о высокой репутации контрагента (отзывы и рекомендации предшественников, надлежащее исполнение договоров в прошлом и т.п.)<sup>30</sup>;
- предусмотреть в договоре обязательства, снижающие соответствующие риски неисполнения обязательств контрагентом (оплата после исполнения контрагентом обя-

<sup>27</sup> См.: письмо Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177.

<sup>28</sup> См.: письмо ФНС России от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124.

<sup>29</sup> Согласно Федеральному закону от 01.05.2016 № 134-ФЗ внесены изменения в ст. 102 НК РФ. С 1 июня 2016 г. налоговую тайну налогоплательщика не составляют общедоступные сведения, в том числе ставшие таковыми с согласия их обладателя-налогоплательщика данные о суммах недоимки и задолженностях по пеням и штрафам, о среднесписочной численности работников за календарный год, об уплаченных организацией в календарном году налогах, о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год.

<sup>30</sup> См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09.

зательств по договору, санкции за просрочку исполнения обязательств по договору, за несвоевременное выставление счетов-фактур, за недостоверность информации в счетах-фактурах и т.п.);

— сохранять преддоговорную и претензионную переписку с контрагентом, акты сверки и т.д.;

— запросить контрагента обо всех участниках, задействованных им при исполнении своих договорных обязательств, и запросить договоры, связывающие его с ними в рамках договора с налогоплательщиком, а также документы, подтверждающие реальное исполнение обязательств по указанным договорам (накладные, акты приемки, отчеты и т.п.);

— собрать дополнительные доказательства реальности исполнения договора непосредственно с контрагентом налогоплательщика: провести инвентаризацию имущества на складе, наладить учет и контроль автомобильной техники, заезжающей на склад налогоплательщика, а также посетителей, связанных с исполнением обязательств по договору, дополнительно проверить достоверность информации в товаросопроводительных документах либо в актах приемки услуг или работ от «сомнительного» контрагента с сохранением документов, подтверждающих результаты такой проверки.

**Налогоплательщик вправе направить официальный запрос в налоговый орган по месту налогового учета контрагента** для получения всей значимой для целей налогообложения информации, которая может негативно повлиять на реализацию прав и законных интересов налогоплательщика. В частности, он может выяснить:

— Ф.И.О. руководителя контрагента, подписывающего и сдающего налоговую отчетность организации;

— наличие налоговой недоимки, выявленной по итогам камеральной налоговой проверки в системе АСК «НДС-2», и ее размер;

— установленные факты налоговых правонарушений контрагента и меры наказания, принятые налоговым органом;

— наличие у контрагента признаков фирмы-однодневки или недействующего юридического лица и меры, предпринятые налоговым органом для его исключения из ЕГРЮЛ.

Как следует из разъяснений Минфина России<sup>31</sup>, сведения об исполнении налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной, в связи с чем у инспекции отсутствуют правовые основания для отказа в предоставлении заявителю информации о выполнении их контрагентами своих налоговых обязательств.

Как следует из правовых позиций Конституционного Суда РФ<sup>32</sup>, НК РФ не предполагает уклонения финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи письменных разъяснений налогоплательщикам по их запросам о порядке применения законодательства о налогах и сборах.

<sup>31</sup> Письмо Минфина России от 04.06.2012 № 03-02-07/1-134.

<sup>32</sup> Постановление КС РФ от 28.11.2017 № 34-П.