

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра гражданско-правовых дисциплин

И.о. заведующего кафедрой
д-р юрид. наук, доцент
Л.В. Зайцева

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистерская диссертация

ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ «ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ»
В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ
(НА МАТЕРИАЛАХ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ)

40.04.01 Юриспруденция
Магистерская программа «Корпоративный юрист»

Выполнила работу
Студентка 3 курса
заочной формы обучения

Фомина Елена Валерьевна

Научный руководитель
канд.юрид. наук, доцент

Абакумова Ольга Александровна

Рецензент
Руководитель сектора
правового обеспечения
ООО «Соровскнефть»

Хабаров Евгений Валерьевич

Тюмень
2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ.....	3
ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ: ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ.....	10
1.1. РЕТРОСПЕКТИВА ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ «ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ».....	10
1.2. СУЩНОСТЬ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ СОВРЕМЕННОГО ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ.....	17
ГЛАВА 2. ПРОВЕДЕНИЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ ПРОВЕРОК КОНТРАГЕНТОВ НА ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ И СДЕЛОК НА РЕАЛЬНОСТЬ.....	27
2.1. ПРОЯВЛЕНИЕ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ПРИ ВЫБОРЕ КОНТРАГЕНТОВ И ЗАКЛЮЧЕНИИ СДЕЛОК.....	27
2.2. ПРОБЛЕМЫ ОБОСНОВАНИЯ ВЫБОРА КОНТРАГЕНТА ПЕРЕД НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ.....	41
ГЛАВА 3. ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ НЕПРОЯВЛЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ «ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ» ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРОВ.....	50
3.1. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ДОКАЗЫВАНИЯ ПРОЯВЛЕНИЯ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ И ПОСЛЕДСТВИЯ ЕЕ НЕПРОЯВЛЕНИЯ.....	50
3.2. ПРЕЗУМПЦИЯ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ВОПРОСЫ СУЩЕСТВОВАНИЯ И ДОКАЗЫВАНИЯ.....	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	74
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	83
ПРИЛОЖЕНИЕ. РЕГЛАМЕНТ ПРОЯВЛЕНИЯ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ПРИ ВЫБОРЕ КОНТРАГЕНТА.....	103

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

ААС	- Арбитражный апелляционный суд
АПК РФ	- Арбитражный процессуальный кодекс РФ
ВАС РФ	- Высший Арбитражный Суд РФ
ВС РФ	- Верховный Суд РФ
ЕГРЮЛ	- Единый государственный реестр юридических лиц
ЕГРИП	- Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей
ГК РФ	- Гражданский кодекс РФ
ГПК РФ	- Гражданский процессуальный кодекс РФ
Закон № 163-ФЗ	- Федеральный закон № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ»
ИНН	- индивидуальный номер налогоплательщика
ИП	- индивидуальный предприниматель
Минфин России	- Министерство финансов РФ
НК РФ	- Налоговый кодекс РФ
Постановление №53	- Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»
РГ	- Российская газета
СЗ РФ	- Собрание законодательства РФ
РФ	- Российская Федерация
ФАС	- федеральный арбитражный суд
Федресурс	- Единый федеральный реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности
ФНС РФ	- Федеральная налоговая служба России

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность. Любая предпринимательская деятельность связана с налогообложением, в котором постоянно происходят изменения. В последние 10 лет обществу прививаются новые деловые и налоговые принципы: деятельность должна быть законной и добросовестной; оптимизация налогообложения не должна совершаться через обход закона и подпадать под схему ухода от уплаты налогов; сделки по поставке товаров, выполнению работ, оказанию услуг должны заключаться только с контрагентами, имеющими офис, штат работников, владеющими производственными активами и исполняющими свои налоговые обязательства и т. п.

Налоговые органы, проводя проверки, ищут у налогоплательщика и его контрагентов налоговые схемы по уходу от налогообложения, активно используют допросы свидетелей и осмотры производственных помещений (складов, офисов, торговых залов, цехов и т.п.); часто, проводя камеральные проверки налоговых деклараций, запрашивают у налогоплательщиков и их контрагентов (в рамках встречных проверок) документацию за несколько лет их финансово-хозяйственной деятельности, тем самым пытаются подменить камеральную проверку выездной, и так же ищут схемы по уходу от уплаты налогов, требуя при этом соблюдения налогоплательщиками «должной осмотрительности» при выборе контрагентов.

В ходе проведения проверок правомерности исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и налога на добавленную стоимость (далее – НДС) налоговые органы проверяют обоснованность включения расходов в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, и обоснованность заявленного вычета по НДС, через призму соблюдения налогоплательщиком «должной осмотрительности».

Зачастую доначисление налогов, пеней за несвоевременную уплату налогов и налоговых санкций осуществляется по результатам налоговых проверок в связи с не проявлением налогоплательщиками «должной

осмотрительности» при выборе контрагентов на стадии заключения договоров. При этом, налоговым органом могут быть доначислены налоги, пени и штрафы налогоплательщику, проявившему «должную осмотрительность» при заключении договора с субподрядчиком, в случае если субподрядчик не сам выполнил весь объем работ по договору, а часть работ передал по договору на субсубподряд организации, которая по мнению налогового органа имеет признаки «фирмы-однодневки». С целью защиты своих прав налогоплательщики вынуждены обращаться в суд и уже в судебном порядке доказывать проявление ими «должной осмотрительности» при заключении того или иного договора, а также отсутствие вины в заключении спорных договоров. По данному вопросу существует обширная судебная практика, как в пользу налогоплательщиков, так и в пользу налоговых органов.

Поэтому рассмотрение особенностей механизма проявления и доказывания «должной осмотрительности» в сфере налоговых правоотношений на материалах судебной практики является очень актуальной темой в силу нескольких причин.

Во-первых, большое количество налоговых споров, связанных с разным пониманием и реализацией механизма проявления «должной осмотрительности». За последние несколько лет судебная практика изменилась в части доказывания и подтверждения «должной осмотрительности» налогоплательщиком: сейчас уже недостаточно представить в налоговый орган и в суд копии учредительных документов контрагента, переписки с ним и документов о назначении действующего руководителя, как было возможно раньше. От налогоплательщика требуется формирование «досье» на каждого контрагента, содержащего информацию не только из открытых источников и сайтов государственных органов, а также содержащего документы бухгалтерской и налоговой отчетности, финансово-хозяйственной деятельности, которые могут относиться к коммерческой тайне контрагента. То есть, зачастую, от налогоплательщиков для подтверждения «должной осмотрительности» требуется предоставить документы и информацию о

контрагенте, которую могут получить только государственные органы в рамках своих полномочий.

Во-вторых, на сегодняшний день в налоговом законодательстве Российской Федерации отсутствует легальное понятие «должной осмотрительности». Понятие «должной осмотрительности» было сформировано судебной практикой по налоговым спорам, в частности, данное понятие было введено в налоговую практику Постановлением № 53. Под проявлением «должной осмотрительности» в Постановлении № 53 понимается использование налогоплательщиком всевозможных способов проверки информации и сбора документов о контрагенте и при этом расценивается как один из признаков неполучения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В-третьих, на законодательном уровне предпринимаются попытки легализовать критерии оценки добросовестности налогоплательщика. Так, в августе 2017 года вступила в силу статья 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая, по мнению Федеральной налоговой службы России, «не кодифицирует правила, сформулированные правоприменительной практикой, в частности, содержащиеся в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами с учетом основных аспектов сформированной до этого судебной практики».

При этом, суды, исходя из толкования статьи 54.1 НК РФ, расценивают ее как введенную с целью легального закрепления выработанных судебной практикой правовых позиций.

Разработанность темы исследования. Проблемы правовой неопределенности понятия «должной осмотрительности», критериев и механизмов проявления «должной осмотрительности» в налоговых правоотношениях в научной литературе последнее десятилетие активно поднимаются и изучаются особенно пристально. К отечественным ученым, рассматривающим данную проблематику можно отнести труды таких авторов:

Брызгалин А.В., Чукреев А.А., Цуканов Н.Н., Асеев Д.В., Куандыкова К.Р., Голенев В.В., Пономарева К.А., Зарипов В.М., Александрова Н.В., Зотиков Н.З., Габибов Э.Ф., Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И., Цареградская Ю.К., Щербакова И.Г., Акатьева М.Д., Титов А.С., Харитонов И.В., Артеменко Г.А., Ильяшенко М.С., Головин А.Ю., Тимофеев Е.В., Серебряков А.В., Ядрихинский С.А. и других авторов.

Объектом исследования определены критерии и способы проявления налогоплательщиком «должной осмотрительности» в налоговых правоотношениях, выявлены пробелы правового регулирования в исследуемой сфере.

Предмет исследования определили нормы российского законодательства, регулирующие налоговые правоотношения, с использованием принципа добросовестности налогоплательщика и проявления им должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Цель данной работы состоит в комплексном анализе правовых норм и материалов судебной практики, содержащих признаки понятия «должная осмотрительность» в сфере налоговых правоотношений, поиске проблем правового регулирования в исследуемой сфере и разработке на этой основе предложений по совершенствованию российского налогового законодательства.

Задачи исследования:

- изучить историю формирования понятия «должная осмотрительность» и выявить возможные проблемы правоприменения;
- раскрыть сущность понятия «должная осмотрительность» в сфере налоговых правоотношений;
- проанализировать понятие «должная осмотрительность» на примерах судебной практики по налоговым спорам;
- исследовать особенности правового регулирования налоговых правоотношений при проявлении налогоплательщиками «должной осмотрительности»;

- определить правовые последствия в сфере налоговых правоотношений несоблюдения налогоплательщиками «должной осмотрительности» при заключении договоров;

- изучить судебную практику и выявить проблемы доказывания «должной осмотрительности»;

- определить механизм минимизации налоговых рисков с учетом проявления налогоплательщиком «должной осмотрительности» при заключении сделки.

Методы, использованные в настоящем исследовании, включают в себя, как общенаучные методы: диалектический, сравнительно-правовой методы, системный и функциональный подходы, индукция и дедукция, анализ и синтез. Также в работе проводится системное толкование правовых норм, использован сравнительно-правовой анализ, примеры из судебной практики иллюстрируют аргументы исследования.

Теоретической основой исследования послужили работы отечественных авторов, использовались монографии и научные статьи, посвященные вопросам правового регулирования налоговых отношений с учетом проявления «должной осмотрительности» налогоплательщиками при заключении сделок и последствий ее не проявления.

Научная новизна заключается в изучении проблемы правового регулирования механизма проявления «должной осмотрительности» в деятельности налогоплательщиков с точки зрения использования для этого их внутренних документов.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в рассмотрении проблемных вопросов, связанных с определением понятий и критериев «должной осмотрительности», а также «презумпции добросовестности налогоплательщика», анализе судебной практики, разработке рекомендаций и предложений по внесению в действующее законодательство изменений и дополнений, в частности: в статьи 11, 19, 23, 32, 108 Налогового

кодекса РФ и в статьи 21.1, 24 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Результаты данного исследования могут быть применены в практической, нормотворческой и правоприменительной деятельности.

Структура работы включает в себя введение, 3 главы и параграфы, включенные в основной текст работы, заключение, список использованных источников и литературы, приложение.