

**Фомина Е.В.,**  
студентка ИГиП ТюмГУ,  
направление «Юриспруденция»  
магистерской программы «Корпоративный юрист»<sup>1</sup>

УДК 346.6

## **ПРОЯВЛЕНИЕ «ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ» В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ ПОСЛЕ ВВЕДЕНИЯ В ДЕЙСТВИЕ СТАТЬИ 54.1. НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ИНТЕРАКТИВНЫХ СЕРВИСОВ ФНС РОССИИ**

**Аннотация.** В статье отражены некоторые аспекты проявления налогоплательщиком «должной осмотрительности» при выборе контрагентов, сформированные судебной практикой по налоговым спорам, после вступления в действие статьи 54.1. Налогового кодекса РФ. Рассмотрены некоторые проблемы проявления или не проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при заключении сделок, пути их решения. Выделены основные моменты, требующие нормативного урегулирования.

**Ключевые слова:** должная осмотрительность, выбор контрагента при заключении сделки, статья 54.1. Налогового кодекса РФ, налоговые риски, реальность сделки, налоговая выгода, недобросовестный контрагент, необоснованная налоговая выгода.

В последнее десятилетие массовым основанием для доначисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль предприятий, пеней и налоговых санкций по данным налогам является вывод налоговых органов о

---

<sup>1</sup> Научный руководитель: О.А. Абакумова, доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин ИГиП ТюмГУ, кандидат юридических наук, доцент

необоснованном применении налогоплательщиком налоговых вычетов и необоснованном отнесении к расходам, уменьшающим базу по налогу на прибыль, по сделкам, связанным с приобретением товаров, работ, услуг у организаций, которые нарушают налоговое законодательство, уменьшают сумму исчисленного по декларации налога на налоговые вычеты или расходы, право на которые у них отсутствует, в результате чего сумма НДС и налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, приближена к минимальным значениям.

Механизм проведения налоговых проверок существенно упростился, благодаря цифровизации налогового администрирования. Контролирующие органы дистанционно отслеживают и анализируют сделки, подпадающие под налоговые риски, в результате подобного мониторинга налогоплательщики распределяются по зонам риска.

Налоговики отказывают в вычете или осуществляют перерасчет базы по налогу на прибыль предприятий основываясь на том, что контрагент налогоплательщика является лицом, привлеченным только для создания формального документооборота, при этом последний не осуществляет предпринимательскую деятельность, у него отсутствует возможность выполнить договорные обязательства, а реальным подрядчиком являлся либо сам налогоплательщик, либо иная организация, о чем налогоплательщик должен был бы знать при проявлении им должной осмотрительности при заключении сделки и проверке контрагента<sup>1</sup>.

Документы по такой сделке налоговики расцениваются как недостоверные, не подтверждающие реальных хозяйственных операций с указанным контрагентом, что в свою очередь, является достаточным основанием для отказа в использовании права на вычет по НДС<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> См., например: Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 10.10.2018 № А75-8552/2018; [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11 апреля 2019 г. № Ф07-2481/19 по делу № А56-37952/2018](#); [Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2018 г. № Ф08-5156/18 по делу № А63-9890/2017](#). Здесь и далее российская судебная практика приводится по СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 24.04.2018 №№ Ф03-987/2018, А73-5335/2017 Дело А73-5335/2017; Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского

С целью предупреждения предъявления подобных претензий со стороны контролирующих органов, налогоплательщику необходимо осуществить ряд мероприятий, направленных на проявление должной осмотрительности при заключении сделки и выбор контрагента, должен осуществить сбор дополнительных доказательств, подтверждающих реальность исполнения спорной сделки.

В рамках проявления должной осмотрительности анализируется деловая репутация контрагента, период существования компании, динамика развития бизнеса, опыт в определенных областях, заключенные и исполненные договоры, платежеспособность контрагента, рекомендации от заказчиков, наличие собственных активов либо возможности привлечения соисполнителей, наличие офиса, производственного цеха и сотрудников, а также иные параметры, которые могут подтвердить осуществление интересуемым контрагентом реальной экономической деятельности<sup>1</sup>.

Судебная практика исходит из того, что для подтверждения «должной осмотрительности» налогоплательщиком – ответчиком по налоговому спору уже недостаточно представить в налоговый орган и в суд копии учредительных документов контрагента, как требовалось ранее<sup>2</sup>. Для подтверждения реальности сделки нужно собрать целый пакет подтверждающих документов и сведений. В подобной ситуации целесообразным представляется утверждение в организации регламента проверки реальности контрагентов и сделок, который обеспечит минимизацию рисков и систематизацию работы, поможет избежать

---

автономного округа – Югры от 12.11.2015 № А75-10708/2015; Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 6 декабря 2018 г. № Ф10-5460/18 по делу № А83-6455/2016.

<sup>1</sup> См., например: Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2018 №№ 17АП-13591/2018, А60-21112/2018; Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 30.10.2018 № А75-8664/2018; Решение Арбитражного суда города Москвы от 14.02.2018 № А40-184597/2017; Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2017 №№ 18АП-9682/2017, А76-753/2017; Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 24.04.2018 № А75-21646/2017; [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 декабря 2017 г. № Ф07-14430/17 по делу № А05-1913/2017](#); [Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 августа 2018 г. № Ф04-1724/18 по делу № А27-21327/2017](#); [Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2018 г. № Ф08-5156/18 по делу № А63-9890/2017](#).

<sup>2</sup> См., например: [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 октября 2018 г. № Ф05-16957/18 по делу № А40-168871/2017](#).

доначислений и штрафов, страхует от недобросовестных контрагентов, как следствие - снизит количество судебных споров.

Если юридическое лицо не осуществляет проверку контрагентов, оно подвергает свою деятельность ряду рисков, а именно риску признания сделок недействительными, риску несения неприятных налоговых последствий (штрафы, пени и доначисления налогов), а также репутационным рискам (работа с фирмами-однодневками влечет формирование плохой деловой репутации и, как следствие, потерю надежных деловых партнеров).

Для налогоплательщика следствием непроявления должной осмотрительности при выборе контрагента является признание налоговыми и судом полученной им налоговой выгоды по спорному договору необоснованной<sup>1</sup>.

Сложность заключается в том, что легального (законодательно закрепленного) понятия «должной осмотрительности» в налоговом законодательстве не содержится. Данное понятие было сформировано судебной практикой по налоговым спорам, а именно Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>2</sup> (далее по тексту – Постановление № 53). Точное определение должной осмотрительности в нем так же отсутствует, но при этом содержит ряд критериев, по которым можно судить о содержании понятия «должная осмотрительность».

Согласно десятому пункту Постановления № 53, при доказывании налоговым органом действий налогоплательщика без проявления должной осмотрительности и осторожности, а также при доказывании, что он в связи с аффилированностью/взаимозависимостью должен был обладать

---

<sup>1</sup>См., например: [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 марта 2018 г. N Ф05-2931/18 по делу N А40-91828/2017](#); Решение Арбитражного суда Тюменской области от 31.08.2016 № А70-6596/2016; Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 16.05.2018 № А75-1114/2018; [Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19 октября 2018 г. N Ф09-6389/18 по делу N А76-26279/2017](#).

<sup>2</sup> Официально опубликовано в "Вестнике ВАС РФ", N 12, декабрь, 2006.

информацией о нарушениях, совершенных его контрагентом, то суд может признать полученную им налоговую выгоду необоснованной<sup>1</sup>. Налоговая выгода может быть признана необоснованной также в случае, если налоговики докажут, что контрагенты налогоплательщика не уплачивают налоги.

При этом, должная осмотрительность рассматривается, как совершение налогоплательщиком действия по сбору и проверке информации о контрагенте.

В августе 2017 года вступила в силу статья 54. 1 Налогового кодекса РФ (далее по тексту – НК РФ) «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», устанавливающая возможность получения налоговой выгоды при условии, что обязательство исполнено контрагентом по договору, заключенному с налогоплательщиком, или привлеченным контрагентом на договорной основе третьим лицом, то есть, законодателем сделан акцент на подтверждении реальности сделки с выбранным контрагентом<sup>2</sup>.

Федеральная налоговая служба России в октябре 2017 года выразила мнение, что статья 54. 1 НК РФ не узаконивает сформулированные в Постановлении № 53 положения, а является иным методом борьбы со злоупотреблением правами со стороны налогоплательщиков<sup>3</sup>.

Суды заняли противоположную позицию и расценивают статью 54. 1 НК РФ, как введенную с целью легального закрепления правовых позиций, выработанных судебной практикой. При этом суды делают вывод, что статья 54. 1 не улучшает и не ухудшает положение налогоплательщика по

---

<sup>1</sup> Определение налоговой выгоды, под которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие: уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета, изложено в абзаце 2 пункта 1 Постановления № 53.

<sup>2</sup> См., например: [Определение Верховного Суда РФ от 20 ноября 2018 г. N 308-КГ18-18448](#); Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.10.2019 № Ф06-52798/19 по делу № А12-43369/2018

<sup>3</sup> См.: Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

сравнению с положением, сформированным судебной практикой до октября 2017 года<sup>1</sup>.

Для участников налоговых правоотношений важным моментом является насколько статья 54. 1 НК РФ поспособствовала решению вопроса по определению критериев «должной осмотрительности» и проблем, связанных с отнесением налоговой выгоды к необоснованной при отсутствии четких параметров в законодательстве.

По мнению Голенева В.В.<sup>2</sup>, у Постановления № 53 и статьи 54. 1 НК РФ общая задача – установить правомерность получения налогоплательщиком налоговой выгоды в виде вычета и уменьшения налоговой базы по налогам, при этом, у них разные методы ее решения. Постановление № 53 содержит ряд доказательств, подтверждающих получение необоснованной налоговой выгоды, тогда как в статье 54. 1 НК РФ перечислены действия налогоплательщика, при совершении которых он не вправе претендовать на получение вычета.

Пономарева К.А. в своей работе<sup>3</sup> согласилась с мнением Зарипова В.М. о том, что в ст. 54. 1 НК РФ и в Постановлении № 53 пишется про одно и то же, но немного разными словами и с незначительными уточнениями. В связи с этим налоговики и суды в практике будут учитывать положения и того, и другого, вычлняя при этом общий знаменатель. Авторы считают, что изменение практики все-таки должно произойти.

---

<sup>1</sup> См., например: [Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 14 марта 2018 г. N Ф09-120/18 по делу N А50-7683/2017](#); Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 11 апреля 2018 г. N Ф03-772/18 по делу N А73-4726/2017; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 11.04.2018 № Ф03-772/18 по делу № А73-4726/2017.

<sup>2</sup> См.: Голенев В.В. Действительная налоговая обязанность и налоговая выгода в связи с введением статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: анализ правоприменительных подходов арбитражных судов // Юридическая наука. 2020. №11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/deystvitelnaya-nalogovaya-obyazannost-i-nalogovaya-vygoda-v-svyazi-s-vvedeniem-stati-54-1-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 31.01.2021).

<sup>3</sup> См.: Пономарева К.А. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в Российской практике // Актуальные проблемы российского права. 2018. №4 (89). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-pravovogo-regulirovaniya-v-sfere-borby-s-nalogovymi-zloupotrebleniyami-primenenie-mezhdunarodnogo-opyta-v-rossiyskoy> (дата обращения: 31.01.2021).

ФНС России в письме<sup>1</sup> так же выразила мнение, что Федеральным законом № 163-ФЗ не предусмотрено понятие «непроявление/проявление должной осмотрительности», а так же разъяснила, что если в ходе налоговой проверки будет установлена реальность совершения сделки, то в случае неуплаты контрагентом налогов, установления факта подписания документов неуполномоченным лицом, это не ляжет в основу отказа в вычете и учете расходов по спорным договорам.

По мнению ФНС России, претензии могут возникнуть в случае, если налоговиками будет доказана фиктивность исполнения сделки контрагентом налогоплательщика<sup>2</sup>.

Александрова Н.В. и Зотиков Н.З., анализируя положения статьи 54. 1 НК РФ и практику ее применения<sup>3</sup>, обратили внимание на то, что подп. 2 п.2 указанной статьи предусматривает право налогоплательщика воспользоваться вычетом и уменьшить базу по налогу, если предусмотренные договором обязательства выполнены непосредственно контрагентом, или лицом, которому часть обязательств по сделке переданы на договорной основе.

Авторы дела делают вывод, что в подп. 2 п.2 ст. 54. 1 четко указано об исполнении обязательств по договору, а не обязательств контрагента по уплате налогов, как толкуют данную норму налоговики. То есть, важно закрепить на законодательном уровне положение о том, что за действия/бездействие контрагента не может и не должен отвечать налогоплательщик.

Габибов Э.Ф. в своей работе проанализировал возможные последствия применения статьи 54. 1 НК РФ на правоприменительную практику и

---

<sup>1</sup> См.: Письмо от 16.08.2017 года № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ». Указанным законом в часть первую Налогового кодекса РФ была включена статья 54.1.

<sup>2</sup> См., например: [Определение Верховного Суда РФ от 30 мая 2018 г. N 309-КГ18-5844](#)

<sup>3</sup> См.: Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54.1 НК РФ: практика применения // Вестник евразийской науки. 2019. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nk-rf-praktika-primeneniya> (дата обращения: 31.01.2021).

положение налогоплательщиков.<sup>1</sup> По мнению автора, внесенные статьей 54. 1 изменения можно отнести к положительным для налогоплательщиков, так как в случае возникновения сомнений в цепочке контрагентов им не нужно будет отказываться от совершения таких сделок и не придется доказывать проявление им должной осмотрительности при проверке контрагентов. По мнению автора, одним из положительных аспектов для добросовестных налогоплательщиков также является снижение рисков при заключении договора с посредником, а не напрямую с производителем, и лишиться при этом права на вычет по НДС.

Как показывает судебная практика<sup>2</sup>, при рассмотрении налоговых споров с применением статьи 54. 1 НК РФ, от добросовестных налогоплательщиков все-таки требуется доказывать проявление ими должной осмотрительности при заключении сделок с посредниками, а не напрямую с производителями.

При оформлении материалов налоговых проверок и в ходе судебных разбирательств налоговые органы отказались от понятия «должная осмотрительность» в связи с введением статьи 54. 1 НК РФ, но продолжают оценивать, насколько детально налогоплательщик подходит к выбору контрагента при заключении сделки<sup>3</sup>.

Александрова Н.В. и Зотиков Н.З., анализируя требования статьи 54. 1 НК РФ, опираясь на практику применения нововведений<sup>4</sup>, обращают свое внимание на тот факт, что в настоящее время нет конкретного списка

---

<sup>1</sup> См.: Габибов Э.Ф. Статья 54. 1 налогового кодекса Российской Федерации и новые гарантии для налогоплательщиков, планирующих НДС // Проблемы Науки. 2017. №35 (117). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoy-federatsii-i-novye-garantii-dlya-nalogoplatelshchikov-planiruyuschih-nds> (дата обращения: 31.01.2021).

<sup>2</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 декабря 2017 г. N Ф04-5445/17 по делу N А27-19169/2016

<sup>3</sup> См., например: Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 10.06.2020 N 04АП-1220/2020 по делу N А19-18006/2019; Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.09.2020 N Ф02-4381/2020; Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2020 N 12АП-16794/2019 по делу N А12-23826/2019; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.10.2020 N Ф06-54684/2019.

<sup>4</sup> См.: Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54. 1 НК РФ: практика применения // Вестник евразийской науки. 2019. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nk-rf-praktika-primeneniya> (дата обращения: 31.01.2021).

документов, собрав который, можно подтвердить проявление осмотрительности при выборе контрагента.

Налоговики трактуют статью 54. 1, как законодательную новеллу и считают, что при отсутствии реальных отношений с контрагентом, даже при реальном движении товара от третьих лиц и документальном подтверждении произведенных расходов, налогоплательщик не имеет права их учитывать.

Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И. и Скворцова А.П. в своей статье<sup>1</sup> высказывают мнение, что в целях правильного применения п. 1 ст. 54. 1 НК РФ контролирующий орган, выявляя налоговую схему, обязан определить ее действительный результат и исходя из него осуществлять доначисление налогов, а не исчислять налоги со всей выручки по спорной сделке без учета понесенных расходов. Авторы считают, что полностью лишив налогоплательщика права на вычет и учет расходов государство получает неосновательное обогащение.

При доказывании своей позиции в суде налоговики делают акцент на том, что вступление в силу статьи 54.1 НК РФ исключило применение ранее выработанных ВАС РФ и Верховным Судом РФ правовых позиций по необоснованной налоговой выгоде и необходимости определения действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Голенев В.В., анализируя правовые последствия введения статьи 54. 1 НК РФ, не соглашается с позицией налоговиков и делает вывод, что суды придерживаются позиции: применение положений статьи 54. 1 толкуется через призму изложенных в Постановлении № 53 позиций, а не исключает их<sup>2</sup>. Важным является и тот факт<sup>2</sup>, что до настоящего времени Постановление № 53 не изменено и не отменено Пленумом Верховного Суда РФ, и продолжает действовать в силу абзаца 8 части 4 статьи 170 АПК РФ.

---

<sup>1</sup> См.: Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И., Скворцова А.П. Налоговые злоупотребления: концепции определения добросовестности налогоплательщика // Вестник Московского университета МВД России. 2018. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-zloupotrebleniya-kontseptsii-opredeleniya-dobrosovestnosti-nalogoplatelshchika> (дата обращения: 31.01.2021).

<sup>2</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 11.04.2018 № Ф03-772/18 по делу № А73-4726/2017; [Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 августа 2018 г. N Ф02-3431/18 по делу N А19-22492/2017.](#)

Некоторые суды при рассмотрении споров с применением статьи 54. 1 НК РФ ссылаются на понятие «должная осмотрительность» и выясняют проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность при заключении сделки с контрагентом<sup>1</sup>.

Анализ судебной практики по налоговым спорам за 2018-2021 годы позволяет сделать вывод, что суды не принимают безоговорочно доводы налогоплательщиков о необходимости кардинального изменения судебной практики в связи с введением в действие статьи 54. 1 НК РФ и отказа от понятия «должная осмотрительность».

При вынесении судебных актов суды обосновывают свои выводы со ссылкой на пояснительную записку к законопроекту<sup>2</sup>, в которой изложена позиция о преемственности законопроекта сложившейся судебной практике со ссылкой на Постановление № 53; что законодатель предлагает закрепить понятие «добросовестность налогоплательщика», определить понятие «злоупотребление правом»; узаконить понятие «должная осмотрительность»; исключить негативные последствия для добросовестных налогоплательщиков.

С учетом толкования норм права и выявления смысла статьи 54. 1 НК РФ, суды не соглашаются с предложенной налогоплательщиками трактовкой указанной статьи, руководствуясь при этом правовыми позициями высших судебных инстанций по вопросам проявления налогоплательщиками должной осмотрительности при заключении сделок и получения ими налоговой выгоды<sup>3</sup>.

Таким образом, анализ судебной практики за последнее время подтвердил необходимость проявления налогоплательщиками должной

---

<sup>1</sup> См., например: Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 № А27-17275/2019; [Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 января 2018 г. N Ф02-7481/17 по делу N А19-19466/2016.](#)

<sup>2</sup> См.: Пояснительная записка к законопроекту № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>3</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.10.2020 №№ Ф04-3696/2020, А27-14675/2019

осмотрительности и осуществления проверок контрагентов так же, как и прежде.

Как правильно рекомендует Цареградская Ю.К.<sup>1</sup>, учитывая сложившуюся судебную практику, налогоплательщикам необходимо проводить проверку контрагента по сделке с целью избегания предъявления претензий со стороны контролирующих органов.

Ценным является мнение Щербаковой И.Г. по решению некоторых проблем налогового администрирования НДС<sup>2</sup>, суть которых заключается в закреплении на законодательном уровне:

- обязанности налоговых органов информировать налогоплательщиков в течение определенного времени после сдачи декларации о том, что его поставщик относится к «проблемным контрагентам». Данная мера позволит налогоплательщику либо внести изменения в декларацию путем исключения вычета по данному поставщику, либо собрать доказательства, подтверждающие его надежность.

- Обязанности налогоплательщиков проявлять должную осмотрительность, используя данные информационных ресурсов: ЕГРЮЛ, сервисов ФНС России, реестра недобросовестных поставщиков и т.п.

Акатьева М.<sup>3</sup> считает, что в настоящее время ни один налогоплательщик не может быть абсолютно уверен, что при проведении проверки налоговой не выявят из числа его контрагентов недобросовестных лиц, что в итоге может привести к доначислению налогов, пеней и штрафов.

Иными словами, в целях обеспечения проявления налогоплательщиком принципов должной осмотрительности при выборе контрагентов важно

---

<sup>1</sup> Цареградская Ю.К. Институт необоснованной налоговой выгоды: проблемы правоприменения в контексте изменений российского законодательства // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2019. №7 (59). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-neobosnovannoou-nalogovoy-vygody-problemy-pravoprimeneniya-v-kontekste-izmeneniy-rossiyskogo-zakonodatelstva> (дата обращения: 31.01.2021).

<sup>2</sup> Щербакова И.Г. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». 2017. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogovogo-administrirovaniya-nds-i-puti-ih-resheniya> (дата обращения: 31.01.2021)

<sup>3</sup> Акатьева М.Д. Осмотрительность и осторожность при выборе контрагентов: теоретические и практические аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2014. №16 (310). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osmotritelnost-i-ostorozhnost-pri-vybore-kontragentov-teoreticheskie-i-prakticheskie-aspekty> (дата обращения: 06.02.2021).

проведение им всех рекомендованных налоговиками и судами проверочных мероприятий.

Для соблюдения принципа «должной осмотрительности» перед заключением договора организации необходимо осуществить мероприятия по проверке потенциального контрагента. Алгоритм действий следует отразить в Положении (Регламенте) о проявлении должной осмотрительности при заключении сделки и выборе контрагента, который должен быть утвержден приказом руководителя организации.

С целью проявления должной осмотрительности рекомендуется до заключения сделки направлять всем потенциальным контрагентам официальное письмо о предоставлении документов. Указанное письмо необходимо отправить способами, позволяющими подтвердить/доказать отправку письма.

Примерный перечень документов, заверенные копии которых рекомендуется запросить у контрагента:

- свидетельство или лист записи ЕГРЮЛ о создании юридического лица;
- свидетельство о постановке на налоговый учет;
- устав в действующей редакции;
- паспорт исполнительного органа (руководителя) – страницы с Ф.И.О. и пропиской;
- решение (протокол) о назначении руководителя;
- доверенность на представителя, если при подписании договора и исполнении сделки от организации будет выступать представитель;
- письмо о наличии ресурсов для выполнения договора: персонала (копия штатного расписания), транспорта (копии ПТС, ПСМ, свидетельства о регистрации ТС), офиса, склада, производственного цеха или торговой площади/помещения с указанием их адреса нахождения<sup>1</sup> (свидетельство о

---

<sup>1</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 16 марта 2015 г. № ЕД-4-2/4124 «О рассмотрении обращения по вопросу разъяснения принятия мер должной осмотрительности при выборе контрагента»

госрегистрации права собственности или договор аренды), оборудования, товара, договоров с соисполнителями;

- бухгалтерская и налоговая отчетность, датированная до заключения договора<sup>1</sup>;

- лицензии, свидетельства СРО, разрешения, если они требуются для исполнения договора;

- благодарственные письма, отзывы и рекомендации контрагентов, иные сведения о высокой репутации организации;

- информацию о надлежащем исполнении аналогичных договоров в прошлом;

- справка об отсутствии задолженности по налогам и сборам;

- нотариально заверенные карточки с образцами подписей руководителей и оттисков печатей организации.

Параллельно с направлением запроса о предоставлении документов целесообразно найти и проверить информацию о потенциальном контрагенте в открытых источниках:

- на сайте [egrul.nalog.ru](http://egrul.nalog.ru) - сведения об организациях в ЕГРЮЛ;

- на сайте Росстата [www.gks.ru/accounting\\_report](http://www.gks.ru/accounting_report) размещается бухгалтерская отчетность, отчет о финансовых результатах и движении денежных средств;

- на сайте [kad.arbitr.ru](http://kad.arbitr.ru) - данные о судебных делах контрагента;

- на сайте [fssprus.ru](http://fssprus.ru) - наличие открытых исполнительных производств, проверить наличие неоплаченных долгов;

- на сайте [servis.nalog.ru/mru.do](http://servis.nalog.ru/mru.do) - проверить руководителя контрагента на «массовость»;

---

<sup>1</sup> Согласно Федеральному закону от 01.05.2016 № 134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» 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.

- на сайте [service.nalog.ru/addrfind.do](http://service.nalog.ru/addrfind.do) - «массовость» адреса регистрации;
- на сайте [service.nalog.ru/svl.do](http://service.nalog.ru/svl.do) - информацию о номинальных руководителях;
- на сайте [service.nalog.ru/disfind.do](http://service.nalog.ru/disfind.do) - информацию о дисквалифицированных лицах;
- на сайте [service.nalog.ru/zd.do](http://service.nalog.ru/zd.do) - сведения об организациях, которые не сдают налоговую отчетность больше года;
- на сайте [service.nalog.ru/bi.do](http://service.nalog.ru/bi.do) - информацию о заблокированных счетах потенциального контрагента;
- на сайте [pb.nalog.ru](http://pb.nalog.ru) - сведения о численности сотрудников потенциального контрагента, доходы и расходы организации, сведения по налоговым правонарушениям, вид системы налогообложения;
- на сайте [zakupki.gov.ru](http://zakupki.gov.ru) можно проверить реестр недобросовестных поставщиков по государственным и муниципальным контрактам;
- на сайте [fedresurs.ru/about](http://fedresurs.ru/about) можно проверить информацию находится ли интересующая организация в стадии ликвидации, реорганизации или исключается из ЕГРЮЛ.

Также налогоплательщику рекомендуется направить письмо в налоговый орган по месту постановки контрагента на налоговый учет для получения/проверки информации.

Переписка с контрагентом до заключения сделки и в период исполнения договорных обязательств так же будет являться доказательством проявления должной осмотрительности при выборе стороны по договору<sup>1</sup>.

Значимым доказательством проявления должной осмотрительности будет являться направление в командировку сотрудников налогоплательщика для ведения переговоров по согласованию условий договора с обязательным оформлением командировочных документов.

---

<sup>1</sup> См., например: [постановление Девятого ААС от 16.07.2018 по делу № А40-1372/2018](#).

С целью проявления должной осмотрительности налогоплательщику целесообразно совместно с контрагентом собирать дополнительные доказательства, подтверждающие реальность исполнения договора, в том числе:

- организовать учет и контроль автотранспорта и спецтехники, заезжающей на территорию места производства работ, склад;

- систематически (например: ежеквартально) осуществлять совместную проверку объема и качества выполненных работ с оформлением соответствующих протоколов, актов, с аудио и видео фиксацией, писем об устранении выявленных дефектов и замечаний, перерасчетов объемов и стоимости работ;

- составление протоколов совместных совещаний по вопросам исполнения договора с аудио и видео фиксацией.

Чтобы избежать претензий налоговиков, налогоплательщику необходимо доказать не только привлекательность сделки для компании, но и необходимо доказать, что организация до заключения сделки проверила деловую репутацию контрагента и его ресурсы<sup>1</sup>. Сбор рекламной продукции, визитных карточек сотрудников контрагента может помочь налогоплательщику в этом вопросе.

Исследованные в настоящей статье проблемы доказывания в суде и в ходе налоговых проверок проявления налогоплательщиком «должной осмотрительности» при заключении сделок говорят о том, что в настоящее время существует острая необходимость законодательного закрепления понятия «должной осмотрительности» налогоплательщика, а также необходимо в обязанности налогоплательщика включить проверку своих контрагентов, порядок проведения проверки, список документов и необходимых мероприятий для их проверки. Важно чтобы каждый налогоплательщик знал, какие действия он должен совершить с целью

---

<sup>1</sup> См., например: [постановление Президиума ВАС от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8](#); постановление Семнадцатого ААС от 16.07.2018 № 17 АП- 8898/2018-АК по делу № А60-2033/2018.

проявления должной осмотрительности при заключении сделки, без последующего предъявления претензий со стороны контролирующих органов.

Введение данных мер повлияло бы на количество фирм, которыми пользуются недобросовестные налогоплательщики, а также повлекло снижение нагрузки у арбитражных судов.

### Список литературы

1. Акатьева М.Д. Осмотрительность и осторожность при выборе контрагентов: теоретические и практические аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2014. №16 (310). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osmotritelnost-i-ostorozhnost-pri-vybore-kontragentov-teoreticheskie-i-prakticheskie-aspekty> (дата обращения: 06.02.2021).

2. Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54.1 НК РФ: практика применения // Вестник евразийской науки. 2019. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nk-rf-praktika-primeneniya> (дата обращения: 31.01.2021).

3. Габибов Э.Ф. Статья 54. 1 налогового кодекса Российской Федерации и новые гарантии для налогоплательщиков, планирующих НДС // Проблемы Науки. 2017. №35 (117). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoy-federatsii>

4. Голенев В.В. Действительная налоговая обязанность и налоговая выгода в связи с введением статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: анализ правоприменительных подходов арбитражных судов // Юридическая наука. 2020. №11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/deystvitelnaya-nalogovaya-obyazannost-i-nalogovaya-vygoda-v-svyazi-s-vvedeniem-stati-54-1-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 31.01.2021).

5. Пономарева К.А. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в Российской практике // Актуальные проблемы российского права. 2018. №4 (89). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-pravovogo-regulirovaniya-v-sfere-borby-s-nalogovymi-zloupotrebleniyami-primenenie-mezhdunarodnogo-opyta-v-rossiyskoj> (дата обращения: 31.01.2021).

6. Цареградская Ю.К. Институт необоснованной налоговой выгоды: проблемы правоприменения в контексте изменений российского законодательства // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2019. №7 (59). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-neobosnovannoy-nalogovoy-vygody-problemy-pravoprimeneniya-v-kontekste-izmeneniy-rossiyskogo-zakonodatelstva> (дата обращения: 31.01.2021).

7. Щербакова И.Г. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». 2017. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogovogo-administrirovaniya-nds-i-puti-ih-resheniya> (дата обращения: 31.01.2021)

8. Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И., Скворцова А.П. Налоговые злоупотребления: концепции определения добросовестности налогоплательщика // Вестник Московского университета МВД России. 2018. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-zloupotrebleniya-kontseptsii-opredeleniya-dobrosovestnosti-nalogoplatelshchika> (дата обращения: 31.01.2021).