

Проявление должной осмотрительности

Голубева Екатерина

Ведущий юрисконсульт
практики налогового консалтинга
ФБК Legal



Стандарты должной осмотрительности. Идеальное досье

- *Базовая проверка поставщика через электронный сервис ФНС России «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента», сервис «Прозрачный бизнес»:*
 - адрес контрагента не является адресом массовой регистрации;
 - руководитель контрагента исполняет обязанности руководителя не более чем в пяти юридических лицах и др.
- *Документы контрагента:*
 - справки об отсутствии задолженности по налогам;
 - данные о численности персонала и др.
- *Анализ открытых источников информации для оценки контрагента:*
 - положительный профиль в специализированных информационных сервисах (например, СПАРК);
 - наличие рекомендаций со стороны партнеров по бизнесу, длительность ведения деятельности и др.
- *Взаимоотношения с контрагентом и его представителями:*
 - протоколы переговоров с контрагентом;
 - наличие деловой переписки и др.
- *Дополнительные критерии:*
 - заверения и гарантии поставщика о добросовестности, наличие такого условия в договоре;
 - оценка риска неисполнения обязательств (у контрагента нет задолженности перед обществом).



Ошибки при проявлении должной осмотрительности



Положительное решение	Отрицательное решение
Налогоплательщик соблюдал «стандартные» меры осторожности, сделки с контрагентом незначительны	У налогоплательщика есть выписки из ЕГРЮЛ и учредительные документы
Налогоплательщик доказал целесообразность выбора контрагента	У налогоплательщика есть копии паспортов директоров и выписки из бухгалтерской и налоговой отчетности
Налогоплательщик не обязан проверять контрагентов всех уровней	У налогоплательщика есть большое досье на контрагента
Соблюдение установленного регламента проверки, чек-листа	Налогоплательщик провел конкурс
Налогоплательщик сохранил долгосрочную переписку	Контрагент сотрудничает с другими компаниями
	Контрагент сотрудничал с налогоплательщиком на протяжении долгого периода времени



ВАЖНО! РЕАЛЬНОСТЬ СДЕЛКИ + ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ

Дело «Звездочка». О чем был спор

Определение ВС РФ от 14.05.2019 по делу № 307-ЭС19-27597



«СПТБ Звездочка» приняло к вычету суммы НДС, уплаченные по счетам-фактурам, выставленным поставщиком ООО «СК-Лоджистик». Контрагент поставлял инструменты, строительные материалы, запасные части и сопутствующие товары.



Налоговый орган отказал «СПТБ Звездочка» в вычетах по НДС. Основная претензия: не доказана реальность операций.



Первая инстанция указала, что «Звездочка» не может рассчитывать на вычеты, так как организация не проявила должной осмотрительности при выборе контрагента, поскольку:

- не истребовала документы, подтверждающие деловую репутацию и реальную деятельность общества «СК-Лоджистик»;
- не убедилась в том, что бумаги подписаны полномочными представителями организаций и содержат достоверные сведения.
- отсутствие управленческого и технического персонала; среднегодовая численность сотрудников равна 1, отсутствие транспортных средств и производственных активов,
- минимальные суммы налоговых платежей по НДС и налогу на прибыль.

Суд апелляционной инстанции не согласился с позицией инспекции об отсутствии реальности исполнения договора поставки. В применении вычетов было отказано в виду отсутствия источника для возмещения НДС из бюджета и неподтверждения проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

Кассационная инстанция оставила судебные акты без изменения.

Верховный Суд РФ отправил на новое рассмотрение.

Что самое главное сказал Верховный Суд



Реальность важнее всего!



Появился новый термин — **«стандарт осмотрительного поведения в гражданском обороте, ожидаемый от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах»**. Необходима дифференциация подходов налогоплательщика и налогового органа к должной осмотрительности. Например, при поиске контрагента для приобретения дорогостоящей техники налогоплательщик будет более осмотрителен, чем при поиске контрагента для стандартной операции (например, приобретение канцелярии).



Значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, **должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком** с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

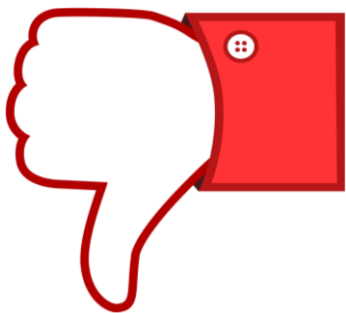


Если источник не сформирован — это не приговор. **Лишение права на вычет НДС возможно, когда налогоплательщик преследовал цель уклонения от налогообложения** в результате согласованных с иными лицами действий, или он знал или должен был знать о том, что его контрагент нарушает налоговое законодательство и таким образом налогоплательщик мог это предотвратить.



Нельзя считать отчетность контрагента недостоверной только потому, что итоговая сумма НДС к уплате незначительна, а доля вычетов слишком велика. Суды должны были выяснить, почему налоговые обязательства небольшие. Необходимо разобраться, есть ли признаки, что поставщик выводит деньги по фиктивным документам.

Как должно распределяться бремя доказывания проявления должной осмотрительности



- Если налоговый орган установит, что экономический источник вычета (возмещения) НДС не создан, а поставщик (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем не имел экономических ресурсов (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, **данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.**



- Напротив, вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении — уплачены в бюджет. В подобной ситуации **предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.**

Что еще говорил ВС РФ про осмотрительность



Дело «Красцветмет». Определение ВС РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что общество участвовало в **схеме уклонения от налогообложения, связанной с созданием формального документооборота** по поставке драгметалла **через цепочку поставщиков, не уплачивающих НДС** в бюджет, и получило необоснованную налоговую выгоду в результате неправомерного принятия к вычету сумм НДС, предъявленных такими поставщиками.



Суд первой инстанции: **общество не несет ответственность за нарушения контрагентов**

- Не установлены обстоятельства сговора общества и его контрагентов.
- Общество не знало и не должно было знать о неуплате НДС, допущенной поставщиками предыдущих звеньев.
- Налоговый орган не представил доказательств того, что выбор контрагента отличался от условий делового оборота.

Суды апелляционной и кассационной инстанций: **общество следует привлечь к ответственности независимо от контрагентов**

Общество было организатором схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды по НДС, о чем свидетельствует деловая переписка должностных лиц общества и его контрагента.

Что еще говорил ВС РФ про осмотрительность

Верховный Суд РФ указал, что при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, к обстоятельствам, подлежащим установлению помимо данного факта также относится:

- Суд не исследовал вопрос обоснования выбора контрагента;
- реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности;
- преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо
- в отсутствие такой цели — знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

В связи с тем, что приведенные обстоятельства не были должным образом учтены судами трех инстанций, **дело было направлено на новое рассмотрение.**



Позиции округов после дела «Звездочки»

Постановление ФАС МО от 05.06.2020 по делу № А40-109189/2019

«В подтверждение факта проявления им должной степени осмотрительности и осторожности при выборе оспариваемого контрагента в инспекцию представлены регистрационные документы оспариваемых контрагентов (выписки из ЕГРЮЛ, запросы в Центробанк о расчетных счетах контрагентов, учредительные документы и приказы о назначении директоров ООО "ЭлитСтройПроект", ООО "СтройБизнесПроект"), свидетельства СРО, запросы в налоговые органы по месту государственной регистрации оспариваемых контрагентов, приказы по обществу о проведении проверки добросовестности контрагентов, деловая переписка между налогоплательщиком и оспариваемыми контрагентами».

«Суды обоснованно отклонили доводы ответчика о том, что налогоплательщик, тем не менее, не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов, так как не обосновал критерии его выбора. Однако оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности не сводится к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений».

Суды установили реальность операции!



Позиции округов после дела «Звездочки»

Постановление ФАС ВВО от 09.10.2020 по делу № А82-4848/2018

«...суды пришли к выводам, что в рассматриваемом случае на момент совершения хозяйственных операций Общество было информировано о том, что товар приобретается им у организации, признанной банкротом; при должной степени осмотрительности оно имело реальную возможность из общедоступных источников получить сведения о финансовом положении контрагента; достаточные основания считать, что ОАО "Михайловское" уплатит налог в бюджет, у Общества отсутствовали».

Вывод. Налогоплательщик не проявил должную осмотрительность. Реальность сделки суд не исследовал!

Постановление ФАС УО от 11.09.2020 по делу № Ф09-4834/20

*«...налоговым органом не оспаривается тот факт, спорный товар, согласно представленным документам приобретенный у обществ "Паритет" и "ТехноЦентр", **реально получен** налогоплательщиком и использован в предпринимательской деятельности, а именно реализован путем перепродажи третьим лицам»*

«...критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ»

«Выводы о "крупности" сделок как основания для проявления более высокой степени осмотрительности сделаны судами в отсутствие ссылок на доказательства, без какого-либо анализа хозяйственной деятельности налогоплательщика, специфики приобретаемых товаров и иных обстоятельств, указанных в определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597».

Суды установили реальность операции!

Дело отправлено на новое рассмотрение для анализа проявления должной осмотрительности.

Чего ждать в 2021



Заместитель руководителя ФНС России Бацев Виктор Валентинович:

- анонсировал смягчение налоговых последствий в случаях, когда бизнес не проявил «должную осмотрительность» при выборе контрагентов;
- анонсировал публикацию письма ФНС России о порядке применения правила налоговой реконструкции в условиях действия ст. 54.1 НК РФ, в котором планируется разграничить случаи с фиктивными операциями и реальными, которые компании исказили при учете.

Благодарим за внимание!

Россия, 101000

Москва, ул. Мясницкая, 44/1, стр.2АБ

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 737 5347

Email fbk@fbk.ru



fbk.ru

fbk-legal.com

