

**„Концепция „должной осмотрительности”: новые правила. ”.**

**Научный руководитель – Петрова Инга Вадимовна**

***Ванюшин Никита Владимирович***

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
Институт энергетического права, Москва, Россия

*E-mail: nikvanu@yandex.ru*

**„Концепция „должной осмотрительности”: новые правила. ”.**

Вопрос должной осмотрительности остается крайне важным на протяжении длительного времени. Ввиду отсутствия критериев должной осмотрительности в законодательстве, в практике было выработано множество подходов к определению наличия или отсутствия должной осмотрительности. Налогоплательщик вынужден создавать систему контроля внутри организации, целью которой является проверка контрагентов на признаки фирмы - однодневки. Однако и это не всегда спасает добросовестное лицо от негативных последствий, вызванных, как выражаются нередко налоговые органы, отсутствием должной осмотрительности.

Наибольшую актуальность вопрос должной осмотрительности приобрел в связи с внесением изменений в НК РФ: Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ была введена ст. 54.1 НК РФ. Применительно к концепции „должной осмотрительности” наибольший интерес вызывает пп.2 ч.2 указанной статьи, предусматривающий отказ в признании налоговой выгоды обоснованной, если обязательство исполнено лицом, которое не является стороной в договоре. Следовательно, даже при наличии реальности операции, в случае несовпадения контрагента с лицом, указанным в договоре, налоговый орган откажет в вычете по НДС и расходах по налогу на прибыль организаций.

До внесения изменений судебная практика исходила из следующего: в случае реальности операций налогоплательщик имел право отнести указанные суммы к расходам, даже при несовпадении номинального контрагента и лица, фактически исполнившего обязательство. Важнейшим условием являлось проявление должной осмотрительности, реальность исполнения и отсутствие взаимозависимости, а неисполнение контрагентом обязанности по уплате обязательным платежам являлось основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика. Указанный подход был отражен в ряде судебных решений [1,2,3,4,5], а также в Письме ФНС РФ [6]. Указанный подход соответствовал и Европейской практике [7].

Теперь, в связи с изменением законодательства о налогах и сборах, налогоплательщику будут отказывать в вычете по НДС и расходах по налогу на прибыль в случае, если обязательство исполнено иным лицом, нежели являющимся стороной договора. Реальность операции не будет иметь значения. Указанный вывод следует из нового письма ФНС РФ, касающегося применения ст. 54.1 НК РФ [8]. Должная осмотрительность не всегда может уберечь от подобной ситуации: в случае, если налогоплательщик является крупной организацией, имеющей множество поставщиков, возможность уследить за исполнением именно лицом, указанным в договоре, близится к минимуму. Сложности может прибавить перевозка товаров транспортной компанией или курьером. В данной ситуации отказ в вычетах по НДС и расходам по налогу на прибыль выглядит как „объективное вменение”.

В доктрине была предложена концепция „налогового выгодоприобретателя” [9]. Суть ее заключается в том, что налоговый орган не отказывает налогоплательщику в вычетах

по НДС и расходам по налогу на прибыль, а взыскивает сумму недоимки с лица, непосредственно не уплатившего налог, что является наиболее справедливым исходом. Также возможно взыскание указанных сумм в субсидиарном порядке с лица, контролирующего недобросовестного налогоплательщика. В концепции сохраняется ответственность за непроявление должной осмотрительности, однако предел санкции равняется 20 % от суммы недоимки, а не отказ в вычетах по НДС и расходам по налогу на прибыль организаций. Подобный подход, на наш взгляд, является наиболее справедливым и взвешенным. Существующий на сегодня подход является устаревшим: на данный момент у налоговых органов существует множество способов поиска налогового выгодоприобретателя (АСК НДС - 2, различные базы ЦБ, МВД и др.). В условиях технологического прогресса необходимо повышать уровень налогового администрирования, а не применять подходы, принятые более 10 лет назад.

### Источники и литература

- 1) 1.Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 по делу N А40-71125/2015
- 2) 2. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2017 N 20АП-4560/2017 по делу N А62-270/2017
- 3) 3.Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017), п.31
- 4) 4.Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 по делу N А71-13079/2010-А17
- 5) 5. Решения Арбитражного суда Свердловской области от 04.02.2016 по делу N А60-47979/2015
- 6) 6.Письмо ФНС России от 23.12.2016 N СА-4-7/24825@, п.7
- 7) 7.Решения Суда ЕС от 12.01.2006 по делу «Оптиджен» и от 11.05.2006
- 8) 8.Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@// "Экономика и жизнь" (Бухгалтерское приложение), N 35, 08.09.2017
- 9) 9.Заринов Д.В., „Концепция законопроекта о налоговый выгоде”// <https://zakon.ru/Tools/DownloadFileRecord/23346>