

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 25.04.2023 № БВ-19-7/126@

Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России) рассмотрев обращение по вопросу закрепления на законодательном уровне понятие "должная осмотрительность", сообщает следующее.

Термин "должная осмотрительность", а также критерии его применения определены в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (например, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 N 138-О, Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.07.2011 N 17545/10, от 20.04.2010 N 18162/09, от 08.11.2011 N 7780/11 и др.).

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 N 138-О указано, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

Согласно пункту 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации использовал понятие "должной осмотрительности" в контексте получения организацией или индивидуальными предпринимателями необоснованной налоговой выгоды.

Согласно подходу, изложенному в постановлениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 N 15658/09, от 20.04.2010 N 18162/09, от 12.02.2008 N 12210/07, проявление надлежащей осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

В Определении Верховный Суд Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017 по заявлению "Специализированная производственно-техническая база "Звездочка" также указано, что оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности не должна сводиться к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений, а должна исходить из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах.

Вопрос о критериях добросовестности контрагента урегулирован статьей 54.1 НК РФ, а также рекомендациями по применению положений статьи 54.1 НК РФ - Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации", от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации".

При этом, абзац первый пункта 15 Письма N БВ-4-7/3060@ от 10.03.2021 "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" не допускает применение формального подхода при оценке соблюдения налогоплательщиком критериев должной осмотрительности, а предписывает необходимость учета условий делового оборота, в рамках которого заключалась оспариваемая сделка.

При заключении договора в гражданском обороте участники правоотношений руководствуются одним из ключевых принципов гражданского права - свобода договора (пункт 1 статьи 1, пункт 3 статьи 2, пункт 4 статьи 421 ГК РФ).

Из системного толкования абзаца 3 пункта 1 статьи 2 и пункта 1 статьи 50 ГК РФ следует, что юридические лица несут при осуществлении своей деятельности имущественные и иные риски, ввиду чего условия гражданского оборота требуют от таких лиц при осуществлении предпринимательской деятельности с учетом характера совершаемых сделок должной заботливости и осмотрительности, проявление которых возможно в отсутствие установленных законом правил.

Стандарт осмотрительного поведения предполагает проверку деловой репутации, возможности исполнения контрагентом своих обязательств, его платежеспособности. Стандарт направлен на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств по договору. При нарушении данного стандарта лица, входящие в состав органов управления организации, могут быть привлечены к ответственности по иску организации за причинение указанных убытков, возникших вследствие нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно.

Учитывая вышеизложенное, закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации положений, предписывающих налогоплательщику действовать при совершении сделок с надлежащей степенью заботливости и осмотрительности, а также указание, что не проявление надлежащей степени осмотрительности влечет не только риски по ненадлежащему исполнению сделок, но и риски по невозможности получения советующей налоговой выгоды, а также закрепление термина "должная осмотрительность", является нецелесообразным.

Направляйте обращения с помощью сервисов "Обратиться в ФНС России" и "Личный кабинет". Это ускорит получение ответа.

Действительный государственный советник  
Российской Федерации 3 класса  
В.В. Бациев