

## ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

### ПИСЬМО

от 11 февраля 2010 г. N 3-7-07/84

### О РАССМОТРЕНИИ ОБРАЩЕНИЯ

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение Российского союза промышленников и предпринимателей (далее - РСП) от 03.02.2010 N 115/07 о проведении совещания 12 февраля 2010 года по проблеме фактического возложения на налогоплательщиков дополнительной обязанности по проверке партнеров, сообщает следующее.

Согласно указанному обращению основной темой дискуссии станет **вопрос оснований для отказа в возмещении НДС** в случае установления налоговым органом фактов недобросовестности контрагентов.

Налоговым законодательством Российской Федерации понятие "недобросовестность налогоплательщика" не определено.

В арбитражной практике указанное понятие было введено после принятия Конституционным Судом Российской Федерации [определения](#) от 25.07.2001 N 138-О.

В связи с принятием [Постановления](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление) понятие "добросовестность" налогоплательщика с целью обеспечения единообразия судебной практики заменено на понятие "получение необоснованной налоговой выгоды". При этом понятие "необоснованная налоговая выгода" налоговым законодательством Российской Федерации также не определено.

[Пунктом 10](#) указанного Постановления установлено, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал **без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.** Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Необходимо учитывать, что обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды возложена на налоговые органы. Указанные доказательства базируются на основании фактов, установленных в ходе мероприятий налогового контроля, а также собранных доказательств по данным фактам.

Таким образом, каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами.

В настоящее время в ходе проведения мероприятий налогового контроля налоговыми органами выявляются многочисленные **случаи, когда заявляемый к**

возмещению проверяемым налогоплательщиком НДС реально не уплачен в бюджет на каком-то этапе продвижения товара (выполнения работ, оказания услуг).

Умышленное использование в хозяйственной деятельности "фирм-однодневок" является одним из самых распространенных способов уклонения от налогообложения.

Под "фирмой-однодневкой" в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.

Суть схемы с участием "фирм-однодневок" сводится к искусственному включению их в цепочку хозяйственных связей. При этом противоправная цель достигается в результате согласованных противоправных действий налогоплательщика и подконтрольной ему "фирмы-однодневки", которая является формально обособленной от налогоплательщика, что часто, как показывает практика, фактически не соответствует действительности.

Сложившаяся ситуация, безусловно, требует разрешения. Действующее в настоящее время законодательство не препятствует появлению "фирм-однодневок". Регистрирующий (налоговый) орган до сих пор не наделен ни полномочиями, ни обязанностями по проверке достоверности представляемых на регистрацию юридического лица документов. Это означает, что ни один налогоплательщик не застрахован от того, что при проведении проверки налоговые органы не найдут в числе его контрагентов такие "однодневки".

Споры налогоплательщиков с налоговыми органами по вопросам принятия к вычету сумм НДС, уплаченных "фирмам-однодневкам", ведутся давно.

В этой связи организациям с каждым годом необходимо уделять все больше внимания вопросам проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.

Понятия "должная осмотрительность" и "недобросовестный контрагент" введены в оборот, как указано выше, на уровне арбитражного рассмотрения споров налогоплательщиков с налоговыми органами.

Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В этой связи предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Данный вывод основан на правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в [Определении](#) от 16.10.2003 N 329-О. В данном Определении отмечается, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В то же время в [Постановлении](#), изданном в целях обеспечения единообразия судебной практики, указано, что если между налогоплательщиком и "фирмой-однодневкой" имел место сговор или когда налогоплательщик не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, то к налогоплательщику могут быть применены негативные налоговые последствия.

Достаточно часто налоговые органы вменяют налогоплательщикам отсутствие должной осмотрительности при осуществлении хозяйственных сделок с контрагентами. Так, например, отсутствие регистрации контрагента в ЕГРЮЛ может повлечь отказ в вычете НДС. В этой связи многие организации проверяют реальность деятельности лиц, с которыми намерены осуществить сделки.

Как следует из [статьи 5](#) Федерального закона от 29.07.2004 N 98-ФЗ "О коммерческой тайне", некоторые сведения не составляют коммерческую тайну, то есть хозяйствующий

субъект не вправе ссылаться на режим коммерческой тайны, отказывая заинтересованным лицам в предоставлении им информации. К таким сведениям, например, могут относиться следующие сведения:

- содержащиеся в учредительных документах юридического лица, документах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры;
- содержащиеся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности;
- о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений;
- о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица;
- информация из других официальных источников.

Следовательно, налогоплательщик может обратиться к своему контрагенту с просьбой представить копии учредительных документов, свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, лицензий, приказов, подтверждающих право руководителя подписывать документы, информацию о том, не привлекался ли он к налоговой или административной ответственности.

В целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков ФНС России разработаны критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные [Приказом](#) ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (в редакции Приказа ФНС России от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@).

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволяет налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

**Критерий 12**, утвержденный [Приказом](#) ФНС России от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@, содержит перечень признаков и иных дополнительных обстоятельств, при наличии которых налоговые органы делают вывод о высокой степени налогового риска у налогоплательщика. Указанный [перечень](#) составлен по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики. При этом признаки ведения деятельности с налоговым риском оцениваются в совокупности и взаимосвязи, и, соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Необходимо обратить внимание, что критерии оценки рисков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, являются доступными для налогоплательщиков в целях самостоятельной оценки ими налоговых рисков. При этом данная оценка рисков, в первую очередь, необходима именно налогоплательщику в целях сохранения его экономической безопасности при осуществлении предпринимательской деятельности.

Вместе с тем следует отметить, что Федеральной налоговой службой на постоянной основе ведется работа по предупреждению налогоплательщиков от работы в зоне финансового риска, в том числе от партнерства с неблагонадежными субъектами коммерческой деятельности ("фирмами-однодневками").

Для информационной поддержки налогоплательщиков на сайте ФНС России размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами (так называемые адреса "массовой" регистрации, характерные, как правило, для "фирм-однодневок"), а также

наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица.

В целях определения механизма реализации права налогоплательщика на информирование Министерство финансов Российской Федерации [Приказом](#) N 9н от 18.01.2008 (зарегистрирован Минюстом России 14.04.2008 N 11521) утвердило Административный регламент Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения (далее - Административный регламент).

В силу [подпункта 3 пункта 14](#) Административного регламента должностные лица налоговых органов при исполнении государственной функции по информированию налогоплательщиков не вправе давать правовую оценку актов (решений), действий (бездействия) нижестоящих налоговых органов или их должностных лиц, иных обстоятельств и событий.

Учитывая изложенное, ФНС России считает, что вопросы правомерности предъявления налоговых претензий налогоплательщику применительно к теме дискуссии РССП должны разрешаться в строго определенной процессуальной форме при обжаловании налогоплательщиком актов ненормативного характера налогового органа в порядке, предусмотренном [главами 19, 20](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а также Арбитражным процессуальным [кодексом](#) Российской Федерации.

Позиция арбитражных судов по соответствующим вопросам отражена, в частности, в следующих судебных актах: Постановление ФАС Московского округа от 26.01.2010 N КА-А40/15225-09 по делу N А40-36397/09-141-164, Постановление ФАС Московского округа от 30.12.2009 N КА-А40/13429-09 по делу N А40-32839/09-142-126, Постановление ФАС Московского округа от 22.12.2009 N КА-А40/13955-09 по делу N А40-23173/09-108-115, Постановление ФАС Московского округа от 15.12.2009 N КА-А40/13244-09 по делу N А40-84156/08-76-349, Постановление ФАС Московского округа от 09.12.2009 N КА-А41/13287-09 по делу N А41-19440/08, Постановление ФАС Московского округа от 12.11.2009 N КА-А40/11705-09-2 по делу N А40-5056/09-4-17, Постановление ФАС Московского округа от 26.01.2010 N КА-А40/15225-09 по делу N А40-36397/09-141-164; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.12.2009 по делу N А05-1004/2009, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.07.2009 по делу N А52-2867/2008, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.01.2009 по делу N А42-4759/2007; Постановление ФАС Уральского округа от 13.07.2009 N Ф09-1770/09-С3 по делу N А50-12042/2008-А7, Постановление ФАС Уральского округа от 25.06.2009 N Ф09-7444/08-С3 по делу N А60-7198/2008-С10, Постановление ФАС Уральского округа от 13.04.2009 N Ф09-1864/09-С3 по делу N А47-5955/2007-АК-36; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.01.2010 по делу N А11-3922/2009, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.11.2009 по делу N А11-5817/2008, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2009 по делу N А28-14077/2008.

Схожие судебные акты имеются и в судах иных округов.

В этой связи действия налоговых органов по отказу в возмещении НДС в случаях доказательства ими отсутствия должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика в связях с контрагентами и представления документов, содержащих

недостоверные сведения, являются правомерными, что подтверждается судебно-арбитражной практикой.

Действительный  
государственный советник РФ  
2-го класса  
С.Н.ШУЛЬГИН

---