

«Должная осмотрительность» и налоговые вычеты. Советы налогоплательщику

Налоговые права и обязанности контрагентов обычно тесно взаимосвязаны. В частности, входящий НДС первого контрагента равен исходящему НДС второго. Входящий НДС принимается к вычету, в то время как исходящий подлежит уплате в бюджет. В этой связи возникает вопрос: какие последствия ожидают налогоплательщика, если его контрагент не исполнит свою обязанность по уплате налога? Сможет ли он принять эти суммы к вычету?

Обратимся к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В соответствии с п. 10 Постановления, факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Однако 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.

Фактически на налогоплательщика возложена новая обязанность, являющаяся, в сущности, обязанностью налогового органа – по контролю за контрагентом. При этом рамки, в которых должен осуществляться данный контроль, остались неясными. Ни постановление, ни закон не устанавливают необходимого предела должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика.

На практике у налогоплательщиков существует три основных источника информации о контрагенте, которые могли бы быть аргументом в пользу должной осмотрительности и осторожности:

Контрагент. Перед заключением договора налогоплательщик может запросить у контрагента сведения и документы, подтверждающие его фактическую деятельность, в частности, копии свидетельств о государственной регистрации, копии свидетельств о постановке на налоговый учет и иные документы.

ЕГРЮЛ. В соответствии с п.1 ст.6 закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы являются открытыми и общедоступными. Срок предоставления сведений не может составлять более пяти дней.

Налоговый орган. По общему правилу, в соответствии со ст. 102 НК РФ, полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике составляют налоговую тайну. Однако для некоторых сведений, таких, как, например, идентификационный номер налогоплательщика или информация о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения – закон делает исключение. Но несмотря на то, что перечисленные сведения не составляют налоговой тайны, закон прямо не возлагает на налоговые органы обязанности по их предоставлению.

Приведем несколько примеров из судебной практики.

Суд¹ признал неправомерным отказ налоговой инспекции в предоставлении информации о том, являются ли конкретные организации по сведениям налогового органа налогоплательщиками, добросовестно исполняющими свои налоговые обязательства. Запрос обосновывался необходимостью получения указанных сведений со ссылкой на обязанность налогоплательщика в соблюдении должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов. Решение суда было мотивировано тем, что отказ инспекции влияет на права заявителя как налогоплательщика на получение налоговой выгоды, в том числе, при исчислении НДС. При этом судом было указано на обязанность налогоплательщика подтвердить должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагента.

Суд² признал правомерным отказ налогового органа в предоставлении в отношении контрагентов налогоплательщика информации, в частности, о том, предоставляют ли они налоговую отчетность, в том числе по НДС, а также о том, уплачивают ли эти предприятия в установленные законом сроки НДС в бюджет. Суд мотивировал свое решение тем, что такой отказ не противоречит положениям налогового законодательства, не ограничивает права заявителя в сфере предпринимательской деятельности, поскольку запрошенная информация не связана непосредственно с его деятельностью. Кроме того, налоговые органы обязаны предоставить бесплатно информацию только в том объеме, который установлен в подпункте 4 пункта 1 статьи 32 НК РФ, а поэтому информация о нарушении субъектами предпринимательской деятельности законодательства о налогах и сборах не является составной частью того объема информации, предоставлять который налоговые органы обязаны.

Как мы видим, судебная практика по данному вопросу неоднозначна.

Однако, даже если налогоплательщику было отказано в предоставлении запрашиваемой информации, можно ли предположить, что он проявил должную осмотрительность и осторожность, уже потому, что он направил такой запрос?

Рассмотрим еще одно решение суда.

Суд³ указал, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность при заключении договоров с контрагентами: последние были зарегистрированы в качестве юридических лиц, состояли на налоговом учете с присвоением ИНН, имели счета в банках, что налогоплательщиком было проверено, то есть заявитель действовал с достаточной степенью осмотрительности, какой от него может требовать законодательство.

Кроме того, о проявлении должной осмотрительности и осторожности свидетельствует тот факт, что налогоплательщик обращался в налоговые органы с запросом о своих контрагентах, однако получил ответ, что запрашиваемая информация не может быть предоставлена в связи с отсутстви-

1 ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС ЗАПАДНО - СИБИРСКОГО ОКРУГА от 14.12.2007 N Ф04-67/2007(77-А67-32) по делу N А67-1687/2007.

2 ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ОКРУГА от 13.09.2007, 06.09.2007 N Ф03-А51/07-2/3620 по делу N А51-1385/2007-20-50.

3 ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС ЗАПАДНО - СИБИРСКОГО ОКРУГА от 29.05.2007 N Ф04-3306/2007(34569-А46-31) по делу N А46-4401/2006.

ем у налогоплательщика оснований для получения таких сведений; эти сведения составляют налоговую тайну.

Можно заключить, что для соблюдения требования о должной осмотрительности и осторожности налогоплательщику следует получить любую возможную информацию как от самого контрагента, так и в ЕГРЮЛ и ИФНС. Даже в случае отказа ИФНС в предоставлении информации, сама попытка ее получить будет расценена судом как аргумент в пользу признания проявленной налогоплательщиком осмотрительности и осторожности - должной.

В отношении осмотрительности и осторожности нерезидентов ни отдельных актов, ни судебной практики пока нет. Следовательно, правила, действующие для резидентов, применяются в той же мере и к нерезидентам.

Во исполнение требования ВАС РФ о должной осмотрительности и осторожности и во избежание признания налоговой выгоды по внешнеэкономической сделке необоснованной, российскому налогоплательщику желательно получить как можно больше документов о своем нерезидентном контрагенте. Это могут быть, в частности:

- свидетельство о постановке в России на налоговый учет;
- документ, свидетельствующий о регистрации нерезидента (чаще всего это Certificate of Incorporation);
- документ, свидетельствующий о том, что компания на момент запроса числится в государственном реестре и находится в хорошем юридическом состоянии (Certificate of Good Standing);
- в случае, если компания несет обязанность по подаче отчетности и уплате налога – документ, подтверждающий такую подачу и (при необходимости) уплату за предыдущие налоговые периоды.

Иногда некоторые из перечисленных документов можно получить и без участия самого контрагента, воспользовавшись услугами профессиональных компаний, без необходимости выезжать из Москвы.

Разумеется, для предоставления документов иностранных государств в российские государственные органы необходимо их должным образом легализовать и перевести на русский язык. Этими услугами также можно воспользоваться с помощью профессиональных компаний в Москве.

Таким образом, помимо обязанности по предъявлению законодательно установленных документов, относящихся к совершаемым сделкам, налогоплательщик несет не предусмотренную законодательством обязанность по проявлению должной осмотрительности и осторожности к контрагенту, выражающуюся в действиях по сбору документов, относящихся непосредственно к деятельности его контрагента. Лишь достаточные усилия налогоплательщика к получению сведений о контрагенте могут расцениваться как проявление им должной осмотрительности и осторожности.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300