Санкт-Петербургский государственный университет

***Олемская Екатерина Александровна***

**Выпускная квалификационная работа**

**Стандарты доказывания «должной осмотрительности» поведения налогоплательщика в контексте положений статьи 54.1**

**Налогового кодекса Российской Федерации**

Уровень образования: магистратура

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа

«ВМ.5528.2021 Налоговое право»

**Научный руководитель:** заведующая кафедрой административного и финансового права, профессор, доктор юридических наук
Шевелева Наталья Александровна

**Рецензент:**

Начальник отдела налогового консалтинга общества с ограниченной ответственностью «Лодж»

Подгорная Ирина Валерьевна

Санкт-Петербург

2023

**СОДЕРЖАНИЕ**

[ПЕРЕЧЕНЬ ОБЩЕПРИНЯТЫХ СОКРАЩЕНИЙ 3](#_Toc135470185)

[ВВЕДЕНИЕ 4](#_Toc135470186)

[ГЛАВА 1. РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИМИ СУДЕБНЫМИ ОРГАНАМИ РФ 8](#_Toc135470187)

[§ 1.1. Формирование концепции должной осмотрительности в правовых позициях Конституционного суда РФ 8](#_Toc135470188)

[§ 1.2. Доктринальное определение принципа должной осмотрительности в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 12](#_Toc135470189)

[ГЛАВА 2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ КРИТЕРИЕВ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ 15](#_Toc135470190)

[§ 2.1. Стандарты доказывания должной осмотрительности в решениях арбитражных судов 15](#_Toc135470191)

[§ 2.2. Стандарты осмотрительного поведения налогоплательщика с позиции налоговых органов 31](#_Toc135470192)

[ГЛАВА 3. ИНИЦИАТИВА ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПРИНЦИПА ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА 39](#_Toc135470193)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 48](#_Toc135470194)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 52](#_Toc135470195)

# ПЕРЕЧЕНЬ ОБЩЕПРИНЯТЫХ СОКРАЩЕНИЙ

|  |  |
| --- | --- |
| **Сокращение** | **Расшифровка** |
|  |  |
| ВАС РФ | Высший Арбитражный Суд Российской Федерации |
| ГК РФ | Гражданский кодекс Российской Федерации |
| ЕГРЮЛ | Единый государственный реестр юридических лиц |
| ЕС  | Европейский союз |
| КС РФ  | Конституционный Суд Российской Федерации |
| Минфин России | Министерство финансов Российской Федерации |
| НДС | Налог на добавленную стоимость |
| НК РФ | Налоговый кодекс Российской Федерации |
| РФ  | Российская Федерация |
| ФАС | Федеральный арбитражный суд |
| ФНС  | Федеральная налоговая служба |

# ВВЕДЕНИЕ

В течение последних лет в отечественную налоговую практику активно внедряются стандарты ответственного ведения бизнеса, представляющие собой набор рекомендаций российских и международных организаций и бизнес-объединений, целью применения которых, в частности, является оценка и нивелирование возможных рисков компаний на рынке при взаимодействии друг с другом. На сегодняшний день серьезной проблемой, с которой сталкивается большинство фирм на рынке, остается надежность их бизнес-партнеров при исполнении своих налоговых обязанностей, а также квалификация «пограничных» ситуаций, когда формальное соблюдение налогового закона налогоплательщиком, являясь привычным с точки зрения делового оборота, неизбежно приводит к ущербу для государственного бюджета.

Понятие «должная осмотрительность» тесно связано с понятием «добросовестность» – оба этих термина имеют оценочный характер, они конкретизируются и индивидуализируются в процессе применения норм налогового закона. Между тем вопрос, что именно свидетельствует о недобросовестном поведении компании, остается открытым и в настоящее время, поскольку ни само определение «должная осмотрительность», ни ее критерии в НК РФ не установлены.

В российском налогом праве понятие «должная осмотрительность» особенно часто используется при рассмотрении дел, касающихся вопроса об обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Так, одной из наиболее распространенных категорий налоговых споров являются дела, связанные с последствиями взаимодействия налогоплательщиков с так называемыми «фиктивными» контрагентами – юридическими лицами, которые, как правило, имеют номинальных участников и руководителей, создаются лишь для оформления хозяйственных операций, при этом не исполняют свою налоговую обязанность либо же исполняют ее ненадлежащим образом. В связи с этим, проявление должной осмотрительности – это категория, интересующая не только налоговые органы с целью своевременного выявления ситуаций, влекущих за собой получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, но и самих налогоплательщиков, желающих предотвратить или, по крайней мере, смягчить негативные последствия, возникшие в результате их взаимодействия с недобросовестным контрагентом.

В свое время статья 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога и сбора, страховых взносов»[[1]](#footnote-1) поставила перед налогоплательщиками много неразрешенных вопросов, одним из которых был вопрос о необходимости учета должной осмотрительности налогоплательщика при оценке обоснованности налоговой выгоды. Появление статьи 54.1 НК РФ стало значимым событием в истории развития концепции должной осмотрительности коммерческих предприятий. Несмотря на отсутствие ее четкого закрепления в НК РФ, это понятие сегодня прочно закрепилось в сфере делового оборота при выборе контрагентов в процессе формирования партнерских отношений с целью создания экономической безопасности в условиях рыночной экономики.

Настоящая дипломная работа посвящена исследованию критериев должной осмотрительности налогоплательщика при выборе коммерческой организацией нового контрагента, а также изучению методики действий по проверке и выявлению возможной налоговой неблагонадежности выбранного делового партнера. Актуальность предложенной автором темы для исследования подтверждается ростом числа компаний, не исполняющих своих налоговых обязанностей, а также неопределенностью налоговых последствий при вступлении с такими организациями в договорные отношения, следствием чего является необходимость в выработке точных критериев проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Объектом исследования выступают проблемы применения концепции «должной осмотрительности» поведения налогоплательщика и перспективы ее дальнейшего развития в российском налоговом праве.

Предметом исследования стали критерии проявления осмотрительного поведения налогоплательщика при ведении им хозяйственной и предпринимательской деятельности.

В качестве цели исследования выступает изучение механизма действия статьи 54.1 НК РФ в современной правоприменительной практике в рамках проявления налогоплательщиком должной осмотрительности в договорных отношениях и оценки рисков, возникающих в связи с невыполнением контрагентом своих налоговых обязательств.

Задачами исследования стали:

1. Изучение истории развития принципа «должной осмотрительности» поведения налогоплательщика в свете статьи 54.1 НК РФ.
2. Исследование доктринального содержания концепции «должная осмотрительность», его оценка со стороны судов и налоговых органов.
3. Анализ судебной практики на предмет поиска существующих границ и критериев должной осмотрительности организации-налогоплательщика при выборе контрагента в отечественной правоприменительной практике и перечня документов, подтверждающих ее проявление.

Методами работы стали логические (анализ, синтез, индукция, дедукция) и эмпирические методы (обобщение и классификация результатов), а также сравнительный метод и специально-юридические методы исследования, такие как формально-юридический, методы толкования права и сравнительно-юридический метод.

Источниками исследования стали, в первую очередь, нормативные правовые акты, акты судебного нормотворчества и правоприменительная практика, а также доктринальные труды и официальные источники информации из информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Научная новизна работы заключается в предложении автором действенных способов по разрешению существующих проблем применения статьи 54.1 НК РФ на практике, в частности, разработка наиболее актуальных рекомендаций по анализу и принятию организацией решения относительно возможности безопасного вступления в договорные отношения с новым контрагентом.

# ГЛАВА 1. РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИМИ СУДЕБНЫМИ ОРГАНАМИ РФ

## § 1.1. Формирование концепции должной осмотрительностив правовых позициях Конституционного суда РФ

Важность разграничения правомерной практики налоговой оптимизации ведения бизнеса и случаев неправомерного уклонения от уплаты налогов не теряет актуальности с начала становления российской налоговой отрасли. Так, допустимость законной оптимизации налоговых платежей подтверждена Конституционным Судом РФ в постановлении от 27.05.2003 № 9-П[[2]](#footnote-2), под которой понимаются действия налогоплательщика, которые, «хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа».

Однако проблема злоупотребления налоговыми правами для отечественного налогового права не является новой: как раньше, так и сейчас в ходе налоговых проверок налоговые органы устанавливают факты недобросовестного ведения бизнеса контрагентами налогоплательщика. На практике, чаще всего, недобросовестными признают те фирмы, которые не уплачивают в бюджет налоги, не находятся по месту государственной регистрации или же зарегистрированы по подложным документам. Указанные обстоятельства приводят к отказу налоговыми органами в применении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС, в уменьшении полученного дохода на произведенные расходы в целях исчисления налога на прибыль и, как правило, к доначислению налогов, пени и привлечению налогоплательщика в конечном итоге к налоговой ответственности. Представляется, что эта ситуация вызвана, с одной стороны, злоупотреблением недобросовестными налогоплательщиками своими правами, а с другой – тем, что действующее налоговое законодательство не закрепляет никаких эффективных механизмов реагирования на случаи уклонения от уплаты налогов с использованием отдельными налогоплательщиками фиктивных юридических конструкций. Проблема является серьезной как для государства, которое недополучает налоги в бюджет, так и для добросовестных налогоплательщиков, которым на фоне неоднозначной арбитражной практики и пробелов в законодательстве приходится самим доказывать свою добросовестность.

В отсутствие налоговой нормы, которая позволила бы противодействовать налоговым злоупотреблениям, государственные органы попытались самостоятельно преодолеть этот пробел. В итоге возникла концепция недобросовестности, изначально сформулированная в определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О[[3]](#footnote-3), содержащее в себе официальное разъяснение позиции, изложенной в постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П[[4]](#footnote-4). Общий вывод суда сводится к тому, что конституционные гарантии частной собственности не распространяются на недобросовестных налогоплательщиков, уклонившихся от уплаты налога. В постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П[[5]](#footnote-5) суд указал, что налог представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. Следовательно, «налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну».

Согласно позиции КС РФ, изложенной в постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П, конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной не с момента поступления соответствующих сумм в бюджет, а тогда, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло, то есть в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. В связи с чем, повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов недопустимо, поскольку нарушает гарантии частной собственности, закрепленные в статье 35 Конституции РФ[[6]](#footnote-6).

Недобросовестный же налогоплательщик теряет гарантии, предоставляемые законодательством о налогах и сборах, на признание обязанности по уплате налога исполненной и на применение налогового вычета по НДС. При этом в соответствии с определением КС РФ от 18.01.2005 № 36-О[[7]](#footnote-7) налогоплательщик сохраняет все установленные процессуальные гарантии, к которым относят сроки давности привлечения к ответственности, сроки применения мер принудительного взыскания, проведения проверок.

На практике к подобным выводам, причем еще задолго до принятия вышеуказанного определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, пришел Высший Арбитражный Суд РФ в постановлениях Президиума ВАС РФ от 17.10.2000 № 3661/00[[8]](#footnote-8) и от 06.02.01 № 3862/00[[9]](#footnote-9). В свое время изложенную Конституционным и Высшим Арбитражным Судом РФ позицию использовали недобросовестные организации-налогоплательщики для уклонения от уплаты налогов, прибегая к помощи «проблемных» банков с использованием так называемых «вексельных схем» при осуществлении платежей в бюджет или возмещении НДС при экспорте.

Следует отметить, что ни в одном из своих постановлений Конституционный Суд РФ не определяет конкретных критериев недобросовестности, лишь разъясняя, что решение вопроса о «совести налогоплательщика» относится к компетенции арбитражных судов[[10]](#footnote-10), ведь именно они обязаны установить и исследовать фактические обстоятельства конкретного дела. Изначально суды использовали понятие недобросовестного налогоплательщика достаточно осторожно, полагая, что доказательство недобросовестности является обязанностью налоговых органов, и налогоплательщик не обязан доказывать свою добросовестность, поскольку она предполагается, пока не доказано обратное. Такой вывод содержится в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 24.11.04 № Ф04-8227/2004 (6407-А46-33)[[11]](#footnote-11) и ФАС Волго-Вятского округа от 26.01.05 № А29-830/2004а[[12]](#footnote-12) по делам об исполнении налогоплательщиками обязанности по уплате налога.

В связи с этим, одним из направлений развития Конституционным Судом РФ концепции добросовестности в налоговом праве стала необходимость выработки четких критериев проявления налогоплательщиком должной осмотрительности[[13]](#footnote-13).

## § 1.2. Доктринальное определение принципа должной осмотрительности в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

В связи с отсутствием на момент начала нулевых годов XXI века в налоговом законодательстве и правоприменительной практике точных признаков недобросовестности налогоплательщика, подход правоприменительных органов к ее определению порой существенно разнился: арбитражные суды различных округов в сходных ситуациях принимали совершенно противоположные решения, что можно четко отследить, сравнив между собой выводы судов из постановлений ФАС Центрального округа от 10.10.03 № А54-108/03-С18[[14]](#footnote-14), ФАС Западно-Сибирского округа от 16.02.04 № Ф04/669-119/А27-2004[[15]](#footnote-15), ФАС Московского округа от 25.02.04 № КА-А40/1098-04[[16]](#footnote-16) и ФАС Дальневосточного округа от 26.01.05 № Ф03-А73/04-2/3896[[17]](#footnote-17).

Попытка решить данную проблему была предпринята Высшим Арбитражным Судом РФ в постановлении Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [[18]](#footnote-18) (далее – Постановление № 53) путем введения ограничительного толкования понятия «должная осмотрительность» с целью обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика.

Особое внимание в Постановлении № 53 уделено проблеме налогово-правовой квалификации совершения сделок с недобросовестными налогоплательщиками. В пункте 10 указано: «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».

Процитированные положения данного пункта являются в России, учитывая отсутствие аналогичных норм в законе, своеобразными «правовыми» основаниями доктрины «должная осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагента», называемой еще часто в судебных актах и литературе «должная осмотрительность и осторожность налогоплательщика при выборе контрагента».

Из пункта 10 Постановления № 53, в частности, следует, что нарушение контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не может служить единственным основанием для отказа налогоплательщику, к примеру, в применении налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Однако налоговая выгода может быть признана необоснованной, если, в частности, налоговым органом будет доказано, что контрагент налогоплательщика не исполняет своих налоговых обязанностей, а налогоплательщик при взаимодействии с ним действовал без должной осмотрительности и осторожности.

Довод об отсутствии должной осмотрительности может служить основанием для отказа в получении налоговой выгоды и в том случае, когда налогоплательщик взаимозависим или аффилирован с контрагентом, то есть мог знать о нарушении контрагентом налоговых обязательств. Кроме того, в том же пункте 10 Постановления № 53 указано, что наличие преимущественных договорных связей с недобросовестными поставщиками также может говорить о получении необоснованной налоговой выгоды.

Применительно к категории должной осмотрительности данное положение может толковаться по-разному: либо ее отсутствие само по себе не влечет негативных последствий для налогоплательщика, если среди добросовестных контрагентов обнаружилась, к примеру, фирма-однодневка, либо при наличии преимущественного числа недобросовестных контрагентов в любом случае получение налоговой выгоды исключается, даже при проявлении должной осмотрительности.

Вторая интерпретация вряд ли соответствует логике постановления, в котором была сделана попытка определить последствия отсутствия должной осмотрительности. Как следствие, ее проявление всегда должно оцениваться в пользу налогоплательщика. Помимо прочего, с учетом ограниченных возможностей по проверке контрагентов и наличия отраслей с достаточно высокой концентрацией формальных фирм, например, в сфере строительства, игнорировать осмотрительность было бы несправедливо в отношении добросовестных компаний.

В целом же Пленум Высшего Арбитражного суда РФ в Постановлении № 53 не рассматривал проявление осмотрительности как самодостаточное обязательство, неисполнение которого должно было влечь безусловный отказ в налоговой выгоде. Показательно, что данное постановление избегает ссылок на «добросовестность» и «недобросовестность», в нем предпринята попытка дать арбитражным судам более точные инструменты понятия «необоснованная налоговая выгода» и «деловая цель». При этом расположение пункта 10 в тексте Постановления № 53 само по себе свидетельствует о том, что анализируемая автором доктрина – часть более общей доктрины «деловая цель».

# ГЛАВА 2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ КРИТЕРИЕВ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ

## § 2.1. Стандарты доказывания должной осмотрительности в решениях арбитражных судов

Поскольку ни в НК РФ, ни в других нормативно-правовых актах понятие «должная осмотрительность» не определяется, соответственно, не предусмотрено и специальных санкций за ее непроявление. Казалось бы, это означает, что суды вообще не имеют юридической возможности пользоваться этим понятием, однако на самом деле это совсем не так.

Российское налоговое законодательство в действительности не содержит универсальных критериев, позволяющих отграничить неправомерную налоговую оптимизацию от уклонения от уплаты налогов. Между тем распространены случаи, когда действия налогоплательщика, формально не нарушающие норм закона, фактически могут противоречить его духу. В связи с этим в российской правоприменительной практике Конституционным Судом РФ и арбитражными судами с конца 90-х годов ХХ века стала использоваться категория «добросовестность» («недобросовестность»). Презумпция добросовестности субъектов правоотношений в сфере экономики закреплена законодательно в пункте 5 статьи 10 ГК РФ, а также нашла отражение в судебных актах Верховного Суда РФ [[19]](#footnote-19).

Научная доктрина также склоняется к признанию требований добросовестности и не допустимости злоупотребления субъективными правами общеправовыми, конституционными принципами[[20]](#footnote-20) и, соответственно, принципами налогового права[[21]](#footnote-21). Чаще всего утверждается, что недопустимость злоупотребления субъективными правами вытекает из принципа добросовестности, который, в свою очередь, является проявлением общеправовых принципов равенства, разумности и справедливости[[22]](#footnote-22). Злоупотребление правом определяется зачастую через недобросовестность напрямую[[23]](#footnote-23) либо косвенно посредством отсылки к принципу добросовестности[[24]](#footnote-24). Однако ни Конституционный Суд РФ, ни Высший Арбитражный Суд РФ не сформулировали правовую позицию, в которой бы определялись понятия «добросовестность» и (или) «недобросовестность» либо «злоупотребление правом».

Хотя ГК РФ оперирует такими категориями, как принцип добросовестности, разумности и справедливости, добросовестность (недобросовестность) лица или действий, в его тексте также нет никаких общих определений, отсутствуют они и в НК РФ. В связи с этим данные пробелы невозможно компенсировать без соответствующих дополнений этих кодексов, например, с помощью пункта 1 статьи 11 НК РФ: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Категории «добросовестность» и «недобросовестность» являются спорными и в цивилистике[[25]](#footnote-25), и в науке налогового права[[26]](#footnote-26). Закрепленная пункте 1 статьи 10 в ГК РФ категория «злоупотребление правом» нередко используется арбитражными судами в связи с установлением недобросовестности налогоплательщиков[[27]](#footnote-27), но является дискуссионной в теории и гражданского[[28]](#footnote-28), и налогового права. Строго говоря, в сфере налоговых правоотношений понятия «добросовестность» и «злоупотребление правом» используются как судебные доктрины (общие концепции, разрабатываемые судами в процессе правоприменения), которым должна соответствовать и доктрина должной осмотрительности при выборе контрагента.

В этой связи, очень часто налоговые органы подкрепляют свою позицию ссылкой на статью 2 ГК РФ, в соответствии с которой «предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке»[[29]](#footnote-29), и на этом основании делают вывод о том, что налогоплательщик, который не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, должен нести риск неблагоприятных последствий в виде отказа в возмещении НДС.

Нередко и арбитражные суды при рассмотрении налоговых споров поддерживали в этом налоговые органы. Например, ФАС Уральского округа в постановлениях от 05 июля 2007 г. по делу № Ф 09– 5040/07-С2[[30]](#footnote-30) и от 08 ноября 2007 г. по делу № Ф 09–9017/07-С2[[31]](#footnote-31) отмечает, что: «Поскольку в силу ст. 2 ГК РФ предпринимательская деятельность осуществляется на свой риск, то при вступлении в гражданские правоотношения субъекты должны проявлять разумную осмотрительность, так как последствия выбора недобросовестного контрагента ложатся на эти субъекты. Налогоплательщик не может считаться добросовестным, если при выборе контрагента он не проявил необходимой меры осторожности и осмотрительности».

Представляется, что данная позиция является не совсем верной, поскольку в силу пункта 3 статьи 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, и в определении предпринимательской деятельности, которое дается в пункте 1 статьи 2 ГК РФ, речь идет именно о риске частно-правового характера – возможного неполучения прибыли или банкротства.

В свою очередь нельзя не отметить влияния на возникновение и становление в России доктрины «должная осмотрительность налогоплательщика» со стороны практики по налоговым спорам Суда Европейского Союза. Прежде всего, Суд ЕС признал, что принцип запрета злоупотребления правом применим и в отношении НДС. Для установления факта злоупотребления правом в таких случаях необходимо, во-первых, чтобы результатом рассматриваемых операций, несмотря на формальное соответствие положениям права ЕС или национального законодательства, было получение налоговых выгод предоставление которых противоречило бы цели указанных положений, во-вторых, должен существовать ряд объективных факторов, явно свидетельствующих о том, что основной целью рассматриваемых операций было получение налоговой выгоды[[32]](#footnote-32),[[33]](#footnote-33).

Кроме того, Суд ЕС признал возможность установления национальным законодательством солидарной обязанности поставщика и покупателя по уплате НДС с соблюдением принципа правовой определенности на основании опровержимой презумпции знания о неуплате налога в любой части цепочки поставок, но подчеркнул, учитывая принцип соразмерности, необходимость исключения из сферы такой ответственности лиц, принимающих разумные и необременительные меры предосторожности против участия в мошеннических схемах[[34]](#footnote-34). Если национальным законодательством такая солидарная ответственность и указанная презумпция не установлены, налогоплательщик должен, при условии принятия им обычных в деловом обороте мер предосторожности, считаться неосведомленным о своей вовлеченности в мошенническую схему (формула: «не знал и/или не имел возможности узнать») до тех пор, пока не будет доказано обратное[[35]](#footnote-35).

На сегодняшний день следует констатировать отсутствие единообразия в толковании и применении арбитражными судами доктрины «должная осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагента»[[36]](#footnote-36). Так, практически безусловным основанием признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной является на практике установление отсутствия у его контрагента (российской организации) по соответствующему договору статуса юридического лица[[37]](#footnote-37).

Есть примеры, когда арбитражные суды в качестве достаточного подтверждения проявления должной осмотрительности при выборе контрагента налогоплательщиком расценивают получение последним либо выписки из ЕГРЮЛ об этом контрагенте и юридическом лице[[38]](#footnote-38) либо такой выписки и копий учредительных документов контрагента[[39]](#footnote-39), либо только копий учредительных документов[[40]](#footnote-40). Достаточным проявлением должной осмотрительности может быть признано получение от контрагента копии его лицензии, необходимой для осуществления последним спорных хозяйственных операций[[41]](#footnote-41). И наоборот, отсутствие у контрагента в подобных случаях лицензии будет свидетельствовать о недобросовестности самого налогоплательщика[[42]](#footnote-42).

И конечно, достаточным для обоснования должной осмотрительности признается, как правило, представление налогоплательщиком более полного пакета документов, полученных от контрагента: копий его учредительных документов, свидетельств о государственной регистрации юридического лица и о постановке на учет в налоговом органе, выписки из ЕГРЮЛ, решения о назначении единоличного исполнительного органа и его паспорта[[43]](#footnote-43), а также доверенностей иных лиц, действовавших от имени контрагента[[44]](#footnote-44). В таких случаях даже показания лиц, осуществлявших функции единоличных исполнительных органов контрагентов, об их фактической непричастности к деятельности этих контрагентов считаются обычно недостаточными для квалификации полученной в связи с этим налоговой выгоды как необоснованной[[45]](#footnote-45).

Если будет установлено, что при выборе контрагента налогоплательщик заявитель по делу об оспаривании решения налогового органа опирался только на информацию, «полученную по данным сети Интернет, без выезда на место нахождения организации, а договоры, счета-фактуры, товарные накладные представлялись курьерами, директоров поставщиков работники заявителя не видели»[[46]](#footnote-46), то высока вероятность, что суд откажет такому заявителю в удовлетворении соответствующих требований. Более того, само по себе дистанционное, через курьеров общение с руководителем организации-контрагента может быть положено в основу вывода о непроявлении налогоплательщиком должной осмотрительности, независимо от истребования последним неких правоустанавливающих документов о партнере[[47]](#footnote-47).

В дальнейшем в судебной практике начала преобладать правовая позиция, суть которой состоит в том, что при оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды определяющим должно являться установление реальности соответствующих хозяйственных операций, а не наличие или отсутствие неких «внешних» признаков недобросовестности контрагента налогоплательщика, не выявленных последним по каким-либо причинам[[48]](#footnote-48). Эта правовая позиция была выражена, например, в постановлении Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 года № 18162/09 по делу № А11-1066/200929[[49]](#footnote-49) и находит свое отражение не только в судебных актах, где полученная налоговая выгода признается обоснованной, но и в актах с противоположными выводами[[50]](#footnote-50). Пожалуй, наиболее ярко указанный подход проявился в постановлении Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 года № 15574/09 по делу № А79-6542/2008[[51]](#footnote-51): несмотря на то что контрагент налогоплательщика прекратил свою деятельность путем реорганизации в форме слияния к моменту заключения спорного договора, суд, установив фактическое исполнение последнего, признал соответствующую налоговую выгоду обоснованной. Причем Президиум ВАС РФ посчитал, что для подтверждения должной осмотрительности при заключении договора с контрагентом достаточно представления налогоплательщиком распечатанной на бумажном носителе копии страницы официального сайта регистрирующего органа об этом контрагенте юридическом лице.

Нередко встречается у судов точка зрения, что для оценки налоговой выгоды в качестве необоснованной налоговый орган должен представить неопровержимые доказательства подписания от имени контрагента налогоплательщика спорных документов (например, счетов-фактур) неуполномоченными (или неустановленными) лицами, в том числе надлежащее заключение эксперта, когда, допустим, руководитель контрагента дает показания о том, что он такие документы не подписывал[[52]](#footnote-52). Данный подход используется обычно в качестве своеобразного элемента предыдущей правовой позиции: он нацелен на некоторое смягчение доктрины должной осмотрительности и позволяет не рассматривать ее применение в качестве единственного средства обоснования недобросовестности налогоплательщика. Соответственно использование описанной методологии без оценки реальности спорных хозяйственных операций представляется не только не основанным на законе, но и неправомерным по существу[[53]](#footnote-53).

Еще более радикально направлена на ограничение применения доктрины должной осмотрительности правовая позиция, суть которой в том, что для оценки налоговой выгоды в качестве необоснованной, когда соответствующие хозяйственные операции налогоплательщик совершал с контрагентами, обладающими определенными признаками недобросовестности, налоговый орган должен доказать по спорному эпизоду наличие единой «схемы» уклонения от уплаты налогов в действиях налогоплательщика и его контрагентов, в действиях, согласованных, в частности, благодаря установившимся отношениям взаимозависимости или аффилированности последних с налогоплательщиком[[54]](#footnote-54). Это находит отражение не только в тех судебных актах, когда полученная налоговая выгода признается обоснованной, но и в актах с противоположными выводами[[55]](#footnote-55).

В такой ситуации для установления уклонения от уплаты налогов требуется доказать не просто предполагаемую осведомленность налогоплательщика о некой абстрактной налоговой недобросовестности его контрагента, а намеренную недобросовестность этого налогоплательщика, направленную на злоупотребление его налоговыми правами в соучастии с таким контрагентом. Иной подход при отсутствии достаточных и достоверных доказательств по делу, которые подтверждали бы фиктивность соответствующих хозяйственных операций, приведет к объективному вменению, к не основанному на законе применению ответственности независимо от вины. Ведь нельзя отрицать, что переложение налоговых обязанностей контрагента на самого налогоплательщика, а тем более применение к последнему в связи с этим санкции штрафа за неуплату или неполную уплату налога согласно НК РФ, последствием чего на практике является квалификация налогоплательщика в качестве недобросовестного с помощью анализируемой доктрины, это мера юридической ответственности.

Между тем и в последние годы было немало примеров, когда налоговым органам удавалось убеждать суды в необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиками, доказав лишь наличие у контрагентов последних «стандартного набора» признаков «фирм-однодневок»: отсутствие юридического лица по месту его нахождения, отсутствие по официальным данным работников в штате организации и основных средств, непредставление налоговой отчетности, и неосмотрительность налогоплательщиков в выборе этих контрагентов[[56]](#footnote-56). При этом решающим фактором, определяющим принятие таких решений, становится лишь предположение о невозможности совершения спорных хозяйственных операций контрагентами налогоплательщика, а также вывод о недостоверности представленных последним в обоснование полученной им налоговой выгоды документов, аргументированный обычно показаниями руководителей таких контрагентов-юридических лиц, отрицающих свою причастность к их деятельности.

Некоторую легитимность этому упрощенному в плане доказывания подходу придает абзац 3 пункта 1 Постановления № 53 – «представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы», применяемый вне связи с пунктами 3 и 4 данного постановления. Между тем такая позиция не без резонов подвергается критике специалистами Поповым П. А., Сасовым К. А. и Тимофеевым Е. В.[[57]](#footnote-57)

Существует также мнение, что доктрина «должная осмотрительность налогоплательщика» при выборе контрагента имеет правовые основания для применения при условии ее соответствия конституционным принципам добросовестности и недопустимости злоупотребления правом. В связи с чем, названная доктрина должна восприниматься в качестве части более общей доктрины – «деловая цель»[[58]](#footnote-58).

С течением времени суды стали ужесточать подход и расширять перечень действий налогоплательщика, которые указывают на проявление должной осмотрительности. Так, что касается окружных судов, то из аргументов, на которых основывается признание судом контрагента не соответствующим критериям лица, реально ведущего деятельность, можно отметить следующие:

1. Отсутствие у него необходимых для этого ресурсов (активов, персонала), уплата налогов в минимально возможном объеме или в неполном размере (постановления Арбитражных судов Московского округа от 30.05.2017 № Ф05-7043/2017 по делу № А40-181608/2016, от 30.05.2017 № Ф05-6970/2017 по делу № А40-208019/2016, от 15.05.2017 № Ф05-5962/2017 по делу № А40-74889/2016, Дальневосточного округа от 14.08.2017 № Ф03-2718/2017 по делу № А51-27634/2016).
2. Наличие массового адреса регистрации, отсутствие характерных для хозяйственной деятельности расходов, несоразмерность оборотов денежных средств по счетам и объемов уплачиваемых налогов (постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.05.2017 № Ф05-6622/2017 по делу № А40-119724/2016).
3. Присутствие преимущественно транзитного характера движения денежных средств по счетам, номинальность имущественного положения при существенном разнообразии заявленных к осуществлению видов деятельности, отсутствие соответствия в поступлениях и расходовании денег (постановления Арбитражных судов Московского округа от 25.05.2017 № Ф05-6702/2017 по делу № А40-166522/2016, Волго-Вятского округа от 17.07.2017 № Ф01-2731/2017 по делу № А43-21051/2016).
4. Отсутствие персонала, необходимых активов (офиса, складов, оборудования, транспорта, в т. ч. арендованных) и документов, подтверждающих факт оказания услуг по доставке, наличие признаков однодневности у контрагентов, присутствие транзитного характера движения денежных средств, подача налоговой отчетности с указанием минимальных данных в ней, искажение сведений при оформлении разрешений на осуществление деятельности (постановления Арбитражных судов Московского округа от 19.05.2017 № Ф05-6215/2017 по делу № А41-66000/2016, Дальневосточного округа от 09.08.2017 № Ф03-2797/2017 по делу № А73-9509/2016, Северо-Западного округа от 10.08.2017 № Ф07-5611/2017 по делу № А66-5287/2016).
5. Присутствие однодневок в числе контрагентов, неуплата налогов, отсутствие нужных трудовых и имущественных ресурсов, необходимых для ведения деятельности расходов, наличие операций со значительными денежными суммами, не подтверждаемых контрагентами (постановления арбитражных судов Московского округа от 04.05.2017 № Ф05-5426/2017 по делу № А40-143250/2016, Центрального округа от 03.08.2017 № Ф10-2817/2017 по делу № А09-9845/2016).

Принимаемые во внимание окружными арбитражными судами аргументы свидетельствуют о том, что обоснование проявления должной осмотрительности не должно ограничиваться запросом у контрагента учредительных документов, копии последней отчетности и выписки из ЕГРЮЛ. Необходимо также собрать и иную информацию о компании, например, проверить, каковы его деловая репутация и платежеспособность, оценить наличие риска неисполнения обязательств, убедиться, что он располагает реальными ресурсами для фактического осуществления оговоренной во взаимоотношениях деятельности и имеет право на ее ведение. Однако, даже если налогоплательщик совершит все перечисленные действия, это не гарантирует, что у налоговых органов не будет претензий об отсутствии должной осмотрительности. Стоит отметить, что Министерство финансов России для проявления должной осмотрительности также допускает запрос информации об исполнении лицами налоговых обязательств[[59]](#footnote-59),[[60]](#footnote-60),[[61]](#footnote-61).

Можно констатировать, что развитие концепции должной осмотрительности шло по пути углубления проверки налогоплательщиками своих контрагентов. При этом некоторые предлагаемые судами и налоговыми органами действия если и могут свидетельствовать о налоговой недобросовестности контрагента, то крайне опосредованно. Например, проверка наличия специальных разрешений может указывать на несоблюдение требований соответствующего законодательства, но никак не свидетельствовать о нарушении налоговых норм. К тому же в судебной практике сложился устойчивый подход, когда несоблюдение норм других отраслей может иметь налоговые последствия, лишь если на это указано в налоговом законодательстве.

Окончательную точку в вопросе должной осмотрительности поставил Верховный Суд РФ в определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017[[62]](#footnote-62), которое в корне изменило сложившуюся практику по налоговым спорам, связанным с так называемыми «фирмами-однодневками».

Дело в том, что признаки однодневок уже назывались ФНС России в письме № 3-7-07/84 от 11.02.2010[[63]](#footnote-63): это юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, не представляющее налоговую отчетность и зарегистрированное по адресу массовой регистрации. При оформлении хозяйственных отношений с такими контрагентами покупателю товаров (работ, услуг) отказывают в применении налоговых вычетов по НДС и вменяют неуплату налога на прибыль.

14 мая 2020 года Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ приняла определение по делу акционерного общества «Специальная производственно-техническая база Звездочка» (дело № А42-7695/2017), где указала: отказ в праве на налоговый вычет действительно может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате НДС в бюджет в денежной форме. В то же время, исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц.

В результате Верховный Суд сделал вывод, который изменил сложившуюся годами практику: отказ в праве на вычет «входящего» налога обуславливается фактом неисполнения обязанности по уплате НДС контрагентом налогоплательщика или (и) контрагентами предыдущих звеньев в той мере, в какой это указывает на отсутствие экономического источника возмещения налога, но один лишь этот факт не может быть достаточным, чтобы считать применение налоговых вычетов покупателем неправомерным. Судебная коллегия подчеркнула, что критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и ситуаций, когда налогоплательщик покупает дорогостоящий актив или привлекает подрядчика для выполнения существенного объема работ. В итоге судом резюмируется, что правовые позиции КС РФ, изложенные в Постановление КС РФ от 19.12.2019 № 41-П[[64]](#footnote-64), Определениях КС РФ от 16.10.2003 № 329-О[[65]](#footnote-65), от 10.11.2016 № 2561-О[[66]](#footnote-66) и от 26.11.2018 № 3054-О[[67]](#footnote-67), а также положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами при рассмотрении дела акционерного общества «Специальная производственно-техническая база Звездочка».

При этом Верховный Суд РФ не только подтвердил необходимость учета должной осмотрительности налогоплательщика при оценке обоснованности налоговой выгоды, но также актуализировал и конкретизировал принципы такой оценки. В частности, Судом были сделаны следующие важные для налогоплательщиков выводы:

1) Оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности должна проводится с учетом стандарта осмотрительного поведения в гражданском обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах, который предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности 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, а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры.

2) 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.

3) Распределение бремени доказывания должной осмотрительности между налоговым органом и налогоплательщиком также не может быть всегда одинаковым.

В рассматриваемом определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ был проведен подробный анализ категории «должная осмотрительность». По существу, налогоплательщику дали рекомендации, подсказали инструменты для доказывания собственной добросовестности в случае, когда налоговым органом предъявляется уклонение от уплаты налогов.

Таким образом, Верховным Судом было введено новое понятие – «стандарт осмотрительного поведения в гражданском обороте, ожидаемый от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах». Использование данного стандарта в будущем может позволить избежать дифференцированного подхода при толковании мотивов и обстоятельств дела при рассмотрении споров с участием налоговых органов. В результате, осмотрительность налогоплательщика не должна сводиться к выявлению пробелов и недоработок при осуществлении хозяйственной деятельности. Безусловно, выработанный Верховным Судом РФ подход поможет налогоплательщикам при доказывании своей позиции в случае предъявлении претензий налоговыми органами.

## § 2.2. Стандарты осмотрительного поведения налогоплательщика с позиции налоговых органов

По мнению ФНС России, при заключении сделок налогоплательщику необходимо проверять юридический статус и деловую репутацию своих контрагентов. 10 марта 2021 года ФНС России было выпущено письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»[[68]](#footnote-68), в котором ведомство признало должную осмотрительность в качестве самостоятельного и обязательного теста налоговой выгоды, но предложило при этом руководствоваться новым стандартом – коммерческой осмотрительностью. Вопросу оценке обстоятельств, характеризующих выбор контрагента, посвящен раздел IV письма.

В целом предложенный налоговым ведомством алгоритм оценки осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента базируется на позиции Верховного Суда РФ, изложенной в ранее упомянутом определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 и заключается в следующем:

К налоговым правоотношениям подлежит применению используемый в хозяйственном обороте стандарт осмотрительного поведения при выборе контрагента (так называемая коммерческая осмотрительность), ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах. При этом при квалификации действий налогоплательщика как недобросовестных или неразумных ФНС рекомендует исходить из положений постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О возмещении убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»[[69]](#footnote-69), согласно которому к числу таковых, в частности, должны быть отнесены:

1. знание директором о невыгодности условий сделки или заведомой неспособности контрагента исполнить обязательство либо установление того, что директор должен был знать об этих обстоятельствах;
2. непринятие до совершения сделки действий по получению необходимой информации, которые обычны для деловой практики при сходных обстоятельствах;
3. совершение сделки в нарушение внутренних процедур согласования, необходимого одобрения или вопреки бизнес-стратегии.

Значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, характеризующие деятельность контрагента и свидетельствующие о невозможности исполнения им обязательств, но и то, должны ли данные обстоятельства были быть ясны налогоплательщику при совершении конкретной сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), а также особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок).

Степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ, либо сделка несет в себе несоразмерные риски ввиду возможного причинения убытков при ее неисполнении или ненадлежащем исполнении.

Если из материалов проверки, а также представленных налогоплательщиком доказательств будет следовать, что им была проявлена коммерческая осмотрительность при выборе контрагента, и он не знал и не должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию и предоставлении исполнения по сделке иным лицом, то в действиях налогоплательщика отсутствует состав правонарушения. Следовательно, налогоплательщик имеет право на учет расходов и применение налоговых вычетов по НДС исходя из сведений, отраженных в спорном договоре и документах о его исполнении в полном объеме. Безусловно, это правило имеет место быть только в ситуации, когда отсутствует спор о факте осуществления расходов, иначе говоря, тест на реальность имеет положительный результат.

По мнению ФНС России, с учетом стандарта коммерческой осмотрительности о добросовестности налогоплательщика при выборе контрагента могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

1. наличие у налогоплательщика информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении производственных, складских, торговых или иных площадей, необходимых для ведения предпринимательской деятельности;
2. наличие документов, подтверждающих возможность реального выполнения контрагентом условий договора: наличие у контрагента производственных мощностей, квалифицированных кадров, имущества, необходимых лицензий, разрешений, свидетельств о членстве в саморегулируемой организации и т.п.;
3. знание должностными и ответственными лицами налогоплательщика информации об обстоятельствах выбора контрагента, заключения сделки и ее исполнения;
4. взаимодействие при обсуждении условий и подписании договора с руководителем, иными должностными лицами, ответственными сотрудниками или иными лицами, уполномоченными действовать от имени контрагента, наличие документального подтверждения полномочий данных лиц;
5. проведение налогоплательщиком анализа сведений о контрагенте, размещенных в том числе на официальном сайте ФНС России в формате открытых данных;
6. наличие в открытом доступе информации о контрагенте, свидетельствующей о ведении им реальной экономической деятельности;
7. наличие у налогоплательщика информации о способе получения сведений о контрагенте (например, наличие рекламы в СМИ, сайта, рекомендаций партнеров или других лиц);
8. соблюдение при заключении сделки обязательных в силу закона или учредительных документов согласовательных (одобрительных) процедур с соответствующими коллегиальными органами юридического лица или государственного органа либо органа местного самоуправления (например, такая процедура может быть предусмотрена уставном организации в отношении крупных сделок, сделок с заинтересованностью, других категорий сделок);
9. соблюдение процедуры согласования сделки, установленной внутренним регламентом налогоплательщика. Напротив, заключение договора без проведения публичных торгов либо с их нарушением при обязательности данного порядка в силу закона или практики, установленной у налогоплательщика; отсутствие в составе конкурсной заявки полного комплекта документов либо указание в них недостоверных сведений, подлежавших проверке при подготовке торгов, по мнению ФНС, будет свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика и его осведомленности о «техническом» статусе контрагента;
10. совершение налогоплательщиком действий по защите прав, нарушенных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств; принятие мер по приостановлению исполнения своего обязательства или заявление отказа от исполнения этого обязательства в случае встречного неисполнения обязательств контрагентом.

При получении налоговым органом доказательств невозможности исполнения контрагентом обязательств по сделке отсутствие у налогоплательщика указанных выше сведений и (или) документов может свидетельствовать о его недобросовестности и направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

Также на недобросовестность налогоплательщика, по мнению ФНС, могут указывать следующие обстоятельства, касающиеся условий следки и ее документального оформления:

1. совершение сделки в противоречие с бизнес-стратегией налогоплательщика;
2. наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота либо от условий иных аналогичных договоров, заключенных налогоплательщиком;
3. установление цены приобретения товаров (работ, услуг) в размере, который существенно ниже цены по сопоставимым сделкам (при совершении сделки с «технической» компанией с целью приобретения ресурсов в недекларируемом в целях налогообложения обороте) или выше рыночной стоимости (при встраивании «технической» компании во взаимоотношения с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке);
4. наличие в договорах и в документах, которыми оформлено исполнение сделки, противоречий в сведениях и неполноты заполнения обязательных реквизитов, которые могут свидетельствовать, в частности, о подписании документов в нарушение логики бизнес-процесса или ранее момента наступления соответствующих событий;
5. отсутствие у налогоплательщиков документов, которые должны были быть составлены исходя из характера исполнения (например, при договоре строительного подряда отсутствует акт о передаче подрядчику строительной площадки);
6. отсутствие оплаты, использование в расчетах «неликвидных» векселей, принятие в счет погашения долга права требования к третьему лицу, платежеспособность которого не позволяет получить исполнение по данному требованию в полном объеме.

Из приведенных выше положений раздела IV Письма № БВ-4-7/3060@ становится очевидным, что предложенный ФНС России стандарт коммерческой осмотрительности затрагивает не только этап выбора контрагента, а фактически распространяется на все стадии сделки. На схожую совокупность обстоятельств налоговые органы призывали обращать внимание и ранее, в том числе в письме от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@[[70]](#footnote-70). Причем уже тогда акцент от формальных критериев оценки контрагента (правоспособность, сдача отчетности и т.п.) был смещен в сторону оценки возможности реального исполнения сделки этим контрагентом (деловая репутация, наличие ресурсов и т.п.).

Тем самым, налогоплательщику не стоит ограничиваться получением у контрагента стандартного пакета документов, подтверждающего правосубъектность юридического лица как хозяйствующего субъекта. Как следствие, многие налоговеды рекомендуют компаниям для разработки собственного перечня действий также руководствоваться положениями, содержащимися в письмах Минфина России от 06.07.2009 г. № 03-02-07/1-340[[71]](#footnote-71), от 10.04.2009 г. № 03-02-07/1-177[[72]](#footnote-72), от 24.05.2011 г. № СА-4-9/8250[[73]](#footnote-73) и от 11.02.2010 г. № 3-7-07/84[[74]](#footnote-74).

Во-первых, при заключении сделки целесообразно удостовериться в том, что контрагент официально зарегистрирован в качестве юридического лица и информация о нем содержится в ЕГРЮЛ. Для проверки государственной регистрации контрагента достаточно запросить у него копию соответствующего свидетельства. Также можно запросить выписку из ЕГРЮЛ и у налогового органа. Полученная таким путем информация содержит более полные сведения об учредителях контрагента и лицах, имеющих право действовать от его имени без доверенности. При этом необходимо убедиться, что юридический адрес нового партнера не является адресом массовой регистрации и контрагент фактически находится по указанному им адресу.

Во-вторых, согласно рекомендации Минфина РФ, также необходимо получить копию свидетельства о постановке контрагента на учет в налоговом органе.

В-третьих, при заключении сделки следует проверять полномочия лиц, представляющих интересы контрагента. Если налогоплательщик не предъявил документы, подтверждающие наличие у представителя контрагента права подписи и ведения переговоров, то суд может посчитать, что организация не проявила должной осмотрительности.

В-четвертых, при выборе контрагента нужно оценивать не только условия сделки, но также деловую репутацию и платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых для исполнения обязательств ресурсов (производственных мощностей, оборудования, квалифицированного персонала), а также соответствующего опыта. Анализ этих показателей позволит удостовериться, что контрагент осуществляет реальную предпринимательскую деятельность.

В-пятых, следует проанализировать сведения о контрагенте, доступные в СМИ и сети Интернет. Отсутствие в общедоступных источниках информации о контрагенте налогоплательщика является для налоговых органов одним из признаков фирмы-однодневки. Чем больше сведений о контрагенте будет найдено в общедоступных источниках (СМИ, Интернет), тем выше вероятность доказать реальность сделки.

В-шестых, проверять правильность оформления договора и всех первичных документов по сделке, поскольку ненадлежащее документальное подтверждение расходов может свести на нет все усилия, связанные с проявлением должной осмотрительности.

Таким образом, с целью проявления должной осмотрительности организации должны предпринимать целый комплекс действий по проверке контрагентов на рынке. При этом, чем больше документов налогоплательщик сможет представить для подтверждения своей осмотрительности, тем меньше вероятность возникновения претензий со стороны проверяющих органов. Перечисленные выше способы проверки, безусловно, смогут получить широкое практическое применение и, в конечном счете, будут способствовать более точному определению концепции должной осмотрительности субъектов предпринимательской деятельности в отечественном налоговом праве.

При этом автор считает обязательным закрепление в НК РФ общую оговорку (комплекс общих норм), конкретизирующую в сфере налоговых правоотношений действие конституционных принципов добросовестности и недопустимости злоупотребления правом. Такое закрепление способствовало бы более взвешенному, последовательному и эффективному развитию доктрины «должная осмотрительность при выборе контрагента».

# ГЛАВА 3. ИНИЦИАТИВА ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПРИНЦИПА ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

В свое время в Государственную думу Федерального собрания РФ был внесен законопроект[[75]](#footnote-75) с предложением списания в качестве безнадежной налоговой задолженности, числящуюся за лицами, не имеющими финансовых источников для ее погашения. Проектом Закона предусмотрено, что задолженность будет списываться, если, во-первых, с момента образования недоимки прошло пять лет, а ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного для возбуждения дела о банкротстве; во-вторых, арбитражный суд отказал в возбуждении дела о банкротстве в отношении налогоплательщика в связи с отсутствием средств на проведение необходимых процедур, в-третьих, налогоплательщик отвечает признакам недействующего юридического лица: в течение 12 месяцев не представляет отчетность, не осуществляет операции по банковским счетам[[76]](#footnote-76).

Из перечня видно, что законодатель стремится исключить недоимку лиц, которые не ведут официальной экономической деятельности. К ним относятся компании, в большинстве случаев учрежденные с целью создания формального документооборота, обналичивания денег, вывода капитала за пределы страны, так называемые фирмы-«однодневки». С повышением налоговой нагрузки расширяется практика использования фиктивных компаний на рынке[[77]](#footnote-77). Судя по нынешнему количеству фирм-«однодневок», для отечественной экономики это явление системного характера, следовательно, от государства требуется комплексный подход к искоренению «технических» компаний.

С одной стороны, оказывается прямое воздействие на фиктивные фирмы и на лиц, которые их создают. Оно выражается, например, в установлении уголовной ответственности за незаконное образование (создание, реорганизацию) юридического лица[[78]](#footnote-78) и незаконное использование с этой целью документов[[79]](#footnote-79). Однако действующее законодательство никак не препятствует появлению фирм-«однодневок». Регистрирующий орган, как отмечено ФНС России в ранее упомянутом письме от 11.02.2010 № 3-7-07/84, до сих пор не наделен ни правами, ни обязанностями по проверке достоверности представляемых на регистрацию юридического лица документов. В связи с этим представляй законодательной власти неоднократно высказывались идеи об изменении порядка регистрации юридических лиц, в частности об увеличении уставного капитала и смене регистрирующего органа. Однако эти идеи в последующем отклонялись со ссылкой на возможное ухудшение инвестиционного климата.

С другой стороны, осуществляется косвенное воздействие – создаются такие условия, в которых сотрудничество с «техническими» компаниями становится невыгодным. Следует отметить, что последний способ получает наибольшее распространение и выражается в возложении негативных последствий на добросовестных лиц за связь с фирмами-«однодневками», и перекладывает ответственность на добросовестных налогоплательщиков за массовое распространение этого явления.

Неясность точного содержания действий по проявлению должной осмотрительности, которые бы исключали претензии налоговых органов, создает неопределенность налоговых последствий. Налогоплательщик не может быть уверен, что в отношении той или иной сделки ему не откажут в налоговой выгоде даже при наличии доказательств осмотрительности. Очевидно, что такая ситуация не соответствует принципу определенности в налоговом праве.

В связи с этим возникает необходимость на законодательном уровне внести ясность в вопрос проявления должной осмотрительности. Такая попытка была сделана в законопроекте № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», которым предлагается ввести в НК РФ статью 21.1 с целью «установить пределы осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком в налоговых правоотношениях, в соответствии с чем предлагается ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие «злоупотребление правом», а также определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов или применении вычетов»[[80]](#footnote-80).

В пункте 4 указанной статьи должно быть предусмотрено следующее: «В случае установления в ходе налоговых проверок факта неисполнения контрагентом своих обязательств по сделке налоговым органом может быть отказано налогоплательщику в признании расходов и в применении налоговых вычетов по сделке, заключенной с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик с учетом условий ведения предпринимательской деятельности, оценки деловой репутации контрагента мог обладать информацией о невозможности исполнения им своих обязательств в силу отсутствия у контрагента необходимых условий для исполнения им обязательств по сделке, в том числе необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, персонала) и (или) опыта в соответствующей сфере деятельности».

По мнению автора, существование подобной нормы не снимает неопределенности, а только ставит дополнительные вопросы. Из ее содержания видно, что смешиваются два разных основания, в настоящее время используемых в практике для отказа налогоплательщикам в применении налоговой выгоды: отсутствие реальности сделки и непроявление должной осмотрительности.

Ключевым обстоятельством, которое должно быть установлено, является неисполнение контрагентом обязательств по сделке. Но такое неисполнение говорит о нереальности сделки, и если это доказано, доводы о должной осмотрительности не имеют значения. Тем самым, здесь речь должна идти о неисполнении лицом налоговых обязательств по сделке. Из этого же исходит и Пленум ВАС РФ, увязывающий в пункте 10 Постановления № 53 должную осмотрительность налогоплательщика с фактом нарушения контрагентом налоговых обязанностей.

На недостатки пункта 4 статьи 21.1 НК РФ указывает и Комитет Госдумы по бюджету и налогам, указывая, что в норме не определен период, в течение которого, по мнению налогового органа, налогоплательщик может обладать информацией о невозможности исполнения контрагентом обязательств по сделке Также неясно, чем будет подтверждаться возможность получения налогоплательщиком информации о контрагенте. Помимо прочего, критерием наличия у контрагента необходимых условий для исполнения им обязательств по сделке назван его опыт в соответствующей сфере деятельности. Такая формулировка может привести к ограничению доступа к предпринимательской либо иной экономической деятельности новых организаций или индивидуальных предпринимателей[[81]](#footnote-81).

Таким образом, предложенная норма, к сожалению, не снимает существующих проблем.

Поскольку действующее законодательство о налогах и сборах не определяет понятие должной осмотрительности и осторожности, не устанавливает обязанность налогоплательщиков проявлять должную осмотрительность и осторожность, формы и способы выполнения этой обязанности, то и определять последствия ее неисполнения практикой налоговых и судебных органов недопустимо[[82]](#footnote-82). Очень удачно по аналогичной ситуации высказался Д.В. Винницкий: «… практически значимо нормативно определить понятие «злоупотребление в сфере налогообложения», четко установив основания и пределы для его применения, а также возможные юридические последствия. Правоприменительная практика в этой сфере не должна носить произвольный характер. Более того, она не имеет права на существование при отсутствии необходимой нормативной базы».[[83]](#footnote-83)

Тем не менее, учитывая складывающуюся в настоящее время практику, налогоплательщику целесообразно принять меры по проверке своих предполагаемых контрагентов. По этой причине представляется интересной позиция председателя ВАС РФ Антона Иванова, которую он обозначил, отвечая на вопросы журналистов о том, что подразумевается под должной осмотрительностью, сразу после окончания заседания Пленума ВАС РФ, на котором было принято постановление «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53: «Если налогоплательщик заключает сделку с компанией при наличии явных признаков того, что последняя реально не существует (у организации отсутствует ИНН, она не состоит на налоговом учете, не располагается по месту нахождения, указанному в учредительных документах и пр.), значит, он не проявил должной осмотрительности. Конечно, он не обязан проверять детально, является ли организация, с которой планируется сделка, так называемой «однодневкой» или нет. Однако есть определенные признаки фирм-«однодневок», о которых не следует забывать. Налогоплательщик должен хорошо подумать о том, с кем он вступает во взаимоотношения»[[84]](#footnote-84).

Иными словами, при выборе контрагентов следует отдавать предпочтение компаниям известным, имеющим опыт работы на соответствующем рынке, обладающим деловой репутацией, финансовой устойчивостью и благонадежностью. С этой целью уже на стадии планирования сделок необходимо удостовериться, что организация (предполагаемый контрагент) создана в соответствии с законодательством (ст. 51 ГК РФ), состоит на налоговом учете (ст. 83 НК РФ), находится по месту нахождения, указанному в учредительных документах, уплачивает в бюджет налоги, имеет имущество и т.д. Также следует проверить полномочия лиц на подписание договоров, счетов-фактур и иных документов. С целью упрощения и упорядочения данной работы можно разработать памятку для организации с указанием документов, которые необходимо представить для рассмотрения вопроса о возможности заключения договора, и вручать ее под роспись уполномоченному представителю.

Полученные документы необходимо проанализировать, учитывая, в частности, то, что в силу пунктов 5 и 6 Постановления № 53 создание организации незадолго до совершения хозяйственных операций, взаимозависимость участников сделок, осуществление операций не по месту нахождения налогоплательщика, отсутствие основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств могут быть в совокупности и взаимосвязи с другими обстоятельствами признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. В случае необходимости у предполагаемого контрагента можно запросить письменные пояснения.

Информацию, содержащуюся в представленных контрагентом документах, желательно перепроверить путем направления соответствующих запросов в налоговые органы. При проверке контрагента рекомендуется пользоваться онлайн-сервисами от ФНС России[[85]](#footnote-85) [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru), где размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами, в частности, адреса «массовой регистрации», характерные для «фирм-однодневок» и наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица. Для проверки адреса на факт его использования для массовой регистрации юридических лиц можно воспользоваться сервисами, расположенными в интернете, такими как «Контур.Фокус»[[86]](#footnote-86) и «СПАРК»[[87]](#footnote-87). Они принимаются арбитражными судами как подтверждающие действия налогоплательщика о том, что им предпринимались действия по проверке контрагента на благонадежность (Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2015 по делу № А50-24877/14[[88]](#footnote-88), Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.08.2015 по делу № А42-8905/14[[89]](#footnote-89)). Также ФНС России в пункте 2.5 Письма от 16.07.2013 № АС-4-2/12705[[90]](#footnote-90) и в пункте 5.3 Письма от 25.07.2013 № АС-4-2/13622[[91]](#footnote-91) указала на необходимость использовать в работе информационные ресурсы третьих лиц, например, СПАРК, FIRA.PRO[[92]](#footnote-92) или «Коммерсантъ КАРТОТЕКА»[[93]](#footnote-93).

Однако налогоплательщику не стоит ограничиваться только вышеупомянутыми сервисами, поскольку любая дополнительная информация, к примеру, переписка, которая предшествовала заключению договора либо велась сторонами в процессе его исполнения, или же протокол встречи руководителей может служить подтверждением реальности существования контрагента и действительного ведения им той деятельности, результаты которой налогоплательщик принял к учету. Важно, чтобы все получаемые о контрагенте данные имели документальную форму – оригиналов, копий, распечаток с сайтов, скриншотов Интернет-страниц, фотографий, электронных писем, рекламной продукции, аудио- и видеозаписей, и хранились в сформированном досье. Так или иначе, при возникновении споров с налоговыми органами собранные документы позволят налогоплательщику доказать должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагента и увеличить шансы исключить возникновение негативных налоговых последствий.

Также, в силу подпункта 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщик обязан обеспечить сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов в течение четырех лет. При этом в соответствии с пунктом 4 статьи 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Таким образом, получается, что собранные документы следует хранить не менее пяти лет.

Кроме того, в приказе, инструкции, положении о договорной работе или ином локальном нормативном акте следует предусмотреть цели преддоговорной работы, перечень документов, запрашиваемых у потенциальных контрагентов, и порядок взаимодействия при этом различных служб компании (снабжения, безопасности, юридической и т. д.).

В случае непредставления потенциальным контрагентом запрашиваемых документов либо представления документов, содержащих недостоверную информацию, заключать сделки с такой организацией, даже при условии наличия доверительных отношений с ее руководством, не следует. Это позволит, с одной стороны, пресечь уклонение от уплаты налогов недобросовестными налогоплательщиками, а с другой – избежать ситуаций, когда налоговыми органами в ходе проведения мероприятий налогового контроля будет установлено, что, к примеру, поставщик является фирмой-«однодневкой», не уплачивает в бюджет налоги, и на этом основании будет отказано в применении налоговых вычетов по НДС, во включении расходов в состав затрат и, возможно, будут доначислены налоги, пени и наложены налоговые санкции. При этом необходимо учитывать, что некоторые документы (например, бухгалтерский баланс, справка налогового органа о состоянии расчетов с бюджетом) могут быть контрагентом не представлены со ссылкой на коммерческую тайну.

В любом случае документально подтвержденные действия по сбору информации будут свидетельствовать, что налогоплательщик предпринял все зависящие от него меры по проверке своего контрагента, тем самым проявил должную степень осмотрительности и осторожности.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проявление должной осмотрительности с течением времени приобретает все большую значимость для налогоплательщика при выборе контрагента. Следует отметить, что данная категория достаточно универсальна, что позволяет распространить ее применение практически на все возникающие налоговые споры, связанные с различной оценкой сторонами фактических обстоятельств дела. По итогам проведенного исследования концепции «должной осмотрительности» поведения налогоплательщика автором сделаны следующие выводы:

1. Прежде всего представляется необходимым остановиться на том, что понятие должной осмотрительности, обязанность налогоплательщиков в ее регулярном проявлении, формы и способы выполнения этой обязанности, а также юридические последствия ее неисполнения должны быть напрямую установлены налоговым законодательством. Иное противоречит основному, базовому принципу российского налогового права – принципу регулирования налоговых отношений законом, который означает, что правовые акты представительных органов власти рассматриваются как основные инструменты регулирования налоговых отношений. Однако принцип регулирования налоговых отношений законом – это не просто формальное предписание, характеризующее состав налогово-правовых источников. Он решающим образом влияет на весь механизм правового регулирования в налоговом праве, ограничивая свободу какого бы то ни было усмотрения исполнительных органов власти и судов при решении конкретных налоговых дел[[94]](#footnote-94).

Точка зрения автора в отношении данного вопроса также подтверждается позицией КС РФ, изложенной в определениях от 04.12.2000 № 243-О[[95]](#footnote-95) и от 16.10.2003 № 329-О, где суд указывает, что: «По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности, и правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством». В контексте проводимого исследования, под дополнительной обязанностью автор понимает изначальное возложение бремени доказывания проявления должной осмотрительности на налогоплательщика, что недопустимо, поскольку нарушается баланс прав и законных интересов между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками. Как следствие, поскольку в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика, выведенная в определении КС РФ от 25.07.2001 г. № 138-О, представляется необходимым повысить стандарты доказывания проявления налогоплательщиком должной осмотрительности, которые должны применяться в налоговых спорах при применении налоговыми органами положений ст. 54.1 НК РФ.

2. В качестве подходов, которые могут быть использованы законодателем для создания налоговой нормы о «должной осмотрительности», автор предлагает следующие:

Во-первых, необходимо ограничить круг исследуемой налогоплательщиками информации, отсутствие которой будет указывать на непроявление должной осмотрительности. Иными словами, необходимо остановить тенденцию, в соответствии с которой перечень запрашиваемых сведений о контрагенте продолжает настойчиво расширяться. Это можно сделать, придав определенное правовое значение сервисам ФНС России. Примером такого законодательного закрепления может служить статья 11.2 НК РФ, содержащее определение понятия «личный кабинет налогоплательщика».

Во-вторых, важно разделить ответственность между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками: если на момент совершения сделки на сайте ФНС России отсутствовала какая-либо негативная информация о контрагенте, то и последствия в виде отказа в налоговых вычетах или уменьшении полученного дохода на произведенные расходы в целях исчисления налога на прибыль не должны иметь места. Исключением является доказанный факт аффилированности между налогоплательщиком и его контрагентом – это свидетельствовало бы о том, что налогоплательщик знал или мог знать о допущенных нарушениях налогового законодательства.

В-третьих, если на сайте ФНС России все же хранились отрицательные сведения о компании, то налогоплательщик обязан будет доказать, что они не позволяли в полной мере сделать достоверный вывод о налоговой недобросовестности выбранного контрагента.

3. В результате анализа правоприменительной практики автором сформулированы наиболее актуальные рекомендации налогоплательщикам, вступающим во договорные взаимоотношения с новым контрагентом.

В первую очередь, предполагаемого делового партнера стоит проверить на легитимность. О том, что компания ведет деятельность законно, свидетельствует следующая информация: присутствие сведений об этой компании в ЕГРЮЛ, отсутствие массового адреса регистрации и дисквалифицированного руководителя, а также наличие необходимых для ведения соответствующей деятельности разрешений.

Также необходимо удостоверится в реальности осуществляемой организацией хозяйственной деятельности, что обычно подтверждается фактическим нахождением фирмы по месту регистрации, наличием обладающего необходимыми полномочиями руководителя, физически существующими по указанным адресам офиса и складов, наличием необходимого оборудования и транспорта, персонала, действующего расчетного счета, и, желательно, присутствием информации о фирме в СМИ и Интернете.

О надежности компании говорят такие факты, как отсутствие конкретной организации среди не сдающих отчетность, неплательщиков налогов, банкротов, лиц, участвующих в судебных разбирательствах в связи с допускаемыми ими неплатежами или работой с однодневками, а также наличие рекомендаций со стороны партнеров по бизнесу и длительность ведения деятельности и поддержки взаимоотношений с одними и теми же партнерами.

Как итог отметим, несмотря на то, что критерий должной осмотрительности пока что не закреплен в нормативных документах, его фактическое существование и влияние на поведение налогоплательщиков нельзя переоценить. Организации необходимо регулярно проявлять должную осмотрительность при оценке рисков возможных нарушений налогового закона со стороны контрагента и для их предотвращения утвердить локальные нормативные акты, регламентирующие сбор и оценку данных досье предполагаемого бизнес-партнера.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**Нормативные правовые акты и иные официальные документы**

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 14.04.2023). – с изм. и доп., вступ. в силу с 28.04.2023. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023). – с изм. и доп., вступ. в силу с 18.05.2023. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 28.04.2023). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
5. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (ред. от 14.04.2023). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
6. Законопроект № 515313-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (об отдельных вопросах налогового администрирования)» // Официальный сайт Государственной думы [электронный ресурс] URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/515313-6?ysclid=lht6wwa5w4389533536 (дата обращения: 09.03.2023).
7. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
8. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 06.07.2009 № 03-02-07/1-340. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
9. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11.02.2010 г. № 3-7-07/84. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
10. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24.05.2011 № СА-4-9/8250. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
11. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 04.06.2012 № 03-02-07/1-134 [электронный ресурс] URL: https://www.klerk.ru/doc/281620/ (дата обращения: 02.03.2023).
12. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16.05.2013 № 03-02-07/1/17050 [электронный ресурс] URL: https://www.klerk.ru/doc/323547/ (дата обращения: 02.03.2023).
13. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20.08.2013 № 03-02-08/33970 «О получении информации об исполнении контрагентом обязанности по уплате налогов». – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
14. Письмо ФНС РФ от 11.02.2010 № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
15. Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
16. Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
17. Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
18. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

**Материалы судебной практики**

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1999 № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
6. Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2000 № 243-О «Об отказе в удовлетворении ходатайства государственного унитарного предприятия "Научно-исследовательский центр по испытаниям и доводке автоматотехники" (НИЦИАМТ) об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». – Режим доступа: ЮИС «Легалакт». URL: https://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-04122000-n-243-o-ob/?ysclid=lhroet7sql328603497 (дата обращения: 29.01.2023).
7. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
8. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
9. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
10. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2016 № 2561-О «По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» [электронный ресурс] URL: https://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-10112016-n-2561-o-po/?ysclid=lht4r9qrde293942572 (дата обращения: 29.03.2023).
11. Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3054-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Группа "Илим" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» [электронный ресурс] URL: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-26112018-n-3054-o/?ysclid=lht4t4h7ct819447364 (дата обращения: 26.02.2023).
12. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
13. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица». – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
14. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации». – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».
15. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 [электронный ресурс] URL: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-14052020-n-307-es19-27597-po-delu-n-a42-76952017/?ysclid=lht41350gy883383960 (дата обращения: 08.02.2023).
16. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.10.2000 № 3661/00. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.02.2001 № 3862/00. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 № 7588/08 по делу № A27-5203/2007-2. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
19. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09 по делу № А79-6542/2008. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
20. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09 по делу № А11-1066/200929. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
21. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09 по делу № A60-13159/2008-С8. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
22. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2015 по делу № А50-24877/14. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
23. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.08.2015 по делу № А42-8905/14. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
24. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суд от 29.11.2022 по делу № А50-13305/2022. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
25. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 10.10.2003 по делу № А54-108/03-С18. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
26. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.02.2004 по делу № Ф04/669-119/А27-2004. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
27. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25.02.2004 по делу № КА-А40/1098-04. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
28. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.11.2004 по делу № Ф04-8227/2004 (6407-А46-33). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
29. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 26.01.2005 по делу № Ф03-А73/04-2/3896. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
30. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.01.2005 по делу № А29-830/2004а. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 05.07.2007 по делу № Ф 09–5040/07-С2. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
32. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 08.11.2007 по делу № Ф 09–9017/07-С2. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
33. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19.01.2009 № КА-А40/12412-08 по делу № А40-1526/08-33-6. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
34. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 28.04.2010 по делу № А55-12964/2009. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
35. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.08.2010 № А33-14147/2009. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ».
36. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29.11.2022 по делу № А47-17355/2020. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
37. Постановление Арбитражного суда Псковской области от 06.12.2022 по делу № А52-4181/2021. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
38. Решение Арбитражного суда города Москвы от 14.10.2010 по делу № А41-2680/10. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
39. Решение Арбитражного суда Смоленской области от 09.01.2017 по делу № А62-5613/2016. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
40. Решение Арбитражного суда города Москвы от 08.11.2019 по делу № А40-57280/2019. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
41. Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.08.2020 по делу № А40-45182/2020. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
42. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 02.12.2022 по делу № А60-51457/2022. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».
43. Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 05.12.2022 по делу № А73-15684/2022. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру».

**Специальная литература**

1. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 360 с.
2. Богданова, Е. Е. Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях // Монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право. – 2010. – с. 6-30 [электронный ресурс] URL: https://djvu.online/file/igk7ePiczEc3r?ysclid=lhszogneeb120466866 (дата обращения: 12.03.2023).
3. Вахитов, Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 12 января 2006 года // Налоговед. – 2006. – № 3 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/318 (дата обращения: 05.03.2023).
4. Вахитов, Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 11 мая 2006 года // Налоговед. – 2006. – № 7 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/363 (дата обращения: 08.02.2023).
5. Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права // Дис. д-ра юрид. наук. – Екатеринбург. – 2003. – с. 436. – С. 163, 164 [электронный ресурс] URL: https://www.dissercat.com/content/osnovnye-problemy-teorii-rossiiskogo-nalogovogo-prava?ysclid=lhsyuq9ayf423005952 (дата обращения: 03.03.2023).
6. Винницкий, Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. – 2003. – № 1. – с. 59-67 [электронный ресурс] URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=16536775&ysclid=lhsyhrxlhv148927441 (дата обращения: 17.03.2023).
7. Винницкий, Д. В. Дискуссионные вопросы применения методов телеологического толкования в решениях Конституционного суда РФ по налоговым делам // Налоговое право в решениях КС РФ 2004. – М., 2006 [электронный ресурс] URL: http://lawlibrary.ru/article1202545.html?ysclid=lht7u81ds0634052350 (дата обращения: 26.02.2023).
8. Волков, А. В. Принцип недопустимости злоупотребления гражданскими правами в законодательстве и судебной практике (Анализ более 250 судебных дел о злоупотреблении правом) // М.: Волтерс Клувер. – 2010. – с. 42-62 [электронный ресурс] URL: https://books.google.ru/books?id=lTUORgsREv0C&printsec=copyright&hl=ru (дата обращения: 19.02.2023).
9. Гаджиев, Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики: (развитие основ гражданского права в решениях конституционного Суда Российской Федерации) // – М.: Юристъ. – 2002. – 286 с [электронный ресурс] URL: https://cyberleninka.ru/article/n/2004-03-010-gadzhiev-g-a-konstitutsionnye-printsipy-rynochnoy-ekonomiki-razvitie-osnov-grazhdanskogo-prava-v-resheniyah/viewer (дата обращения 24.03.2023).
10. Гаджиев, Г. А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами // Государство и право. – 2002. – № 7. – с. 54, 55, 61 [электронный ресурс] URL: https://publications.hse.ru/articles/85509287?ysclid=lhsygkbklc9511052 (дата обращения: 15.03.2023).
11. Гусева, Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование // Монография, под ред. Н. И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп., М.: Волтерс Клувер. – 2007. –С. 75-84 [электронный ресурс] URL: https://books.google.ru/books?id=AJiB6ZlTn0QC&hl=ru&source=gbs\_book\_other\_versions\_r&cad=3 (дата обращения: 21.02.2023).
12. Иванов А.А., интервью газете «ЭЖ-Юрист». – 2006. – № 41 [электронный ресурс] URL: https://antonivanov.ru/news/news-1\_451.html?ysclid=lht7vsg750300726045 (дата обращения: 26.02.2023).
13. Крусс, В. И. Право на предпринимательскую деятельность конституционное полномочие личности / отв. ред. C. А.Авакьян // М.: Юристъ. – 2003. – с. 416-418. – С. 33, 34, 61 [электронный ресурс] URL: https://znanium.com/catalog/document?id=23534&ysclid=lhsyt89cp7741675972 (дата обращения: 11.04.2023).
14. Лучкова, Н. А. Налоговая оптимизация: новое решение Суда ЕС // Налоговед. – 2006. – № 5 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/339 (дата обращения: 26.02.2023).
15. Пепеляев, С. Г. Новое важное решение Суда ЕС // Налоговед. – 2006. – № 5 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/333 (дата обращения: 31.03.2023).
16. Пепеляев, С. Г. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 // Налоговед. – 2007. – № 3. – С. 27 [электронный ресурс] URL: https://nalogoved.ru/art/1437.html?ysclid=lht7sncd1p994530502 (дата обращения: 20.02.2023).
17. Попова, С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях КС РФ // Дис. канд. юрид. наук. – М., 2005. – с. 83-92 [электронный ресурс] URL: http://www.dslib.net/konstitucion-pravo/konstitucionno-pravovye-principy-nalogovoj-sistemy-v-reshenijah-konstitucionnogo.html?ysclid=lht36hg835783172292 (дата обращения: 09.02.2023).
18. Радченко, С. Д. Злоупотребление правом в гражданском праве России // М.: Волтерс Клувер. – 2010. – С. 207, 208 [электронный ресурс] URL: https://books.google.ru/books?id=aiCk7Ya3hAkC (дата обращения: 30.04.2023).
19. Сасов, К. А. Как доказать обоснованность налоговой выгоды, если контрагент оказался недобросовестным? // Налоговед. – 2010. – № 12 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/1139 (дата обращения: 03.03.2023).
20. Тимофеев, Е. В. Подмена предмета доказывания в спорах об обоснованности налоговой выгоды // Налоговед. – 2010. – № 3 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/984 (дата обращения: 21.04.2023).
21. Цветков, И. В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования практики применения концепции налоговой выгоды // Налоговед. – 2011. – №3 [электронный ресурс] URL: http://www.nalogoved.ru/konkursart/1186 (дата обращения: 20.03.2023).
22. Чукреев, А.А. Доктрина должная осмотрительность при выборе контрагента в практике рассмотрения налоговых споров // Хозяйство и право. – 2012. – № 12. – С. 89-96 [электронный ресурс] URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=24295570&ysclid=lht3r074vn32990100 (дата обращения: 30.03.2023).
23. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права // Монография, под ред. С.Г. Пепеляева. – Статут М. – 2007. – С. 189 [электронный ресурс] URL: https://www.studmed.ru/schekin-dm-nalogovye-riski-i-tendencii-razvitiya-nalogovogo-prava\_ca3f08c.html (дата обращения: 29.01.2023).
24. Пояснительная записка к законопроекту № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Государственной думы [электронный ресурс] URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6?ysclid=lgyqgr5jis541869931 (дата обращения: 27.03.2023).
25. Заключение по законопроекту № 529775-6, внесенному депутатом Государственной Думы А.М. Макаровым (первое чтение) // Официальный сайт Государственной думы [электронный ресурс] URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6?ysclid=lgyqgr5jis541869931 (дата обращения: 27.03.2023).

**Прочие источники**

1. Милюкова, Я. Бизнес пообещал эпидемию фирм-однодневок в ответ на новые налоги // РБК. – 24.07.2014 [электронный ресурс] URL: http://top.rbc.ru/economics/24/07/2014/938818.shtml (дата обращения: 19.02.2023).
2. Реестры и проверка контрагентов. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\_activities/registries/ (дата обращения: 14.02.2023).
3. Информационно-аналитическая система FIRA.PRO. URL: https://pro.fira.ru/search/index.html#company (дата обращения 19.03.2023).
4. Сервис для проверки российских и зарубежных контрагентов «Контур.Фокус». URL: https://focus.kontur.ru/ (дата обращения 26.03.2023).
5. Поисковая система по предприятиям России «Коммерсантъ КАРТОТЕКА». URL: https://www.kartoteka.ru/?ysclid=lhsxr0bh55186237161 (дата обращения 10.04.2023).
6. Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК). URL: https://spark-interfax.ru/ (дата обращения 05.02.2023).
1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023). – с изм. и доп., вступ. в силу с 18.05.2023. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-1)
2. «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» / Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-3)
4. «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» / Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 № 36-О. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление от 17.10.2000 № 3661/00 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Постановление от 06.02.2001 № 3862/00 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк» / Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1999 № 14-П. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление от 24.11.04 по делу № Ф04-8227/2004 (6407-А46-33) / Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. Постановление от 26.01.05 по делу № А29-830/2004а / Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин // Монография, под ред. С.Г. Пепеляева. – Статут. – М, 2007. – С. 189 [электронный ресурс] URL: <https://www.studmed.ru/schekin-dm-nalogovye-riski-i-tendencii-razvitiya-nalogovogo-prava_ca3f08c.html> (дата обращения: 29.01.2023). [↑](#footnote-ref-13)
14. Постановление от 10.10.2003 по делу № А54-108/03-С18 / Федеральный арбитражный суд Центрального округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановление от 16.02.2004 по делу № Ф04/669-119/А27-2004 / Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Постановление от 25.02.2004 по делу № КА-А40/1098-04 / Федеральный арбитражный суд Московского округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление т 26.01.2005 по делу № Ф03-А73/04-2/3896 / Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-17)
18. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» / Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» / Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-19)
20. Гаджиев, Г. А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами / Г.А. Гаджиев // Государство и право. – 2002. – № 7. – с. 54, 55, 61 [электронный ресурс] URL: <https://publications.hse.ru/articles/85509287?ysclid=lhsygkbklc9511052> (дата обращения: 15.03.2023). [↑](#footnote-ref-20)
21. Винницкий, Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2003. – № 1. – с. 59-67 [электронный ресурс] URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=16536775&ysclid=lhsyhrxlhv148927441> (дата обращения: 17.03.2023). [↑](#footnote-ref-21)
22. Гаджиев, Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики: (развитие основ гражданского права в решениях конституционного Суда Российской Федерации) /Г.А. Гаджиев // – М.: Юристъ. – 2002. – 286 с [электронный ресурс] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/2004-03-010-gadzhiev-g-a-konstitutsionnye-printsipy-rynochnoy-ekonomiki-razvitie-osnov-grazhdanskogo-prava-v-resheniyah/viewer> (дата обращения 24.03.2023). [↑](#footnote-ref-22)
23. Крусс, В. И. Право на предпринимательскую деятельность конституционное полномочие личности / В. И. Крусс, отв. ред. C. А.Авакьян // М.: Юристъ. – 2003. – с. 416-418. – С. 33, 34, 61 [электронный ресурс] URL: <https://znanium.com/catalog/document?id=23534&ysclid=lhsyt89cp7741675972> (дата обращения: 11.04.2023). [↑](#footnote-ref-23)
24. Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права / Д.В. Винницкий // Диссертация д-ра юрид. наук. – Екатеринбург. – с. 436. – С. 163, 164 [электронный ресурс] URL: <https://www.dissercat.com/content/osnovnye-problemy-teorii-rossiiskogo-nalogovogo-prava?ysclid=lhsyuq9ayf423005952> (дата обращения: 03.03.2023). [↑](#footnote-ref-24)
25. Богданова, Е. Е. Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях / Е. Е. Богданова // Монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право. – 2010. – с. 6-30 [электронный ресурс] URL: <https://djvu.online/file/igk7ePiczEc3r?ysclid=lhszogneeb120466866> (дата обращения: 12.03.2023). [↑](#footnote-ref-25)
26. Гусева, Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева // Монография., под ред. Н. И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп., М.: Волтерс Клувер. – 2007. –С. 75-84 [электронный ресурс] URL: <https://books.google.ru/books?id=AJiB6ZlTn0QC&hl=ru&source=gbs_book_other_versions_r&cad=3> (дата обращения: 21.02.2023). [↑](#footnote-ref-26)
27. Радченко, С. Д. Злоупотребление правом в гражданском праве России // С. Д. Радченко // М.: Волтерс Клувер. – 2010. – С. 207, 208 [электронный ресурс] URL: <https://books.google.ru/books?id=aiCk7Ya3hAkC> (дата обращения: 30.04.2023). [↑](#footnote-ref-27)
28. Волков, А. В. Принцип недопустимости злоупотребления гражданскими правами в законодательстве и судебной практике (Анализ более 250 судебных дел о злоупотреблении правом) / А. В. Волков // М.: Волтерс Клувер. – 2010. – с. 42-62 [электронный ресурс] URL: <https://books.google.ru/books?id=lTUORgsREv0C&printsec=copyright&hl=ru> (дата обращения: 19.02.2023). [↑](#footnote-ref-28)
29. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 14.04.2023). – с изм. и доп., вступ. в силу с 28.04.2023. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. Постановление от 05.07.2007 по делу № Ф09–5040/07-С2 / Федеральный арбитражный суд Уральского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановление от 08.11.2007 по делу № Ф09–9017/07-С2 / Федеральный арбитражный суд Уральского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-31)
32. Лучкова, Н. А. Налоговая оптимизация: новое решение Суда ЕС / Н. А. Лучкова // Налоговед. – 2006. – № 5 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/339> (дата обращения: 26.02.2023). [↑](#footnote-ref-32)
33. Пепеляев, С. Г. Новое важное решение Суда ЕС / С. Г. Пепеляев // Налоговед. 2006, № 5 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/333> (дата обращения: 31.03.2023). [↑](#footnote-ref-33)
34. Вахитов, Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 11 мая 2006 года / Р. Р. Вахитов // Налоговед. – 2006. – № 7 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/363> (дата обращения: 08.02.2023). [↑](#footnote-ref-34)
35. Вахитов, Р. Р. Комментарий к Решению Суда ЕС от 12 января 2006 года / Р. Р. Вахитов // Налоговед. – 2006. – № 3 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/318> (дата обращения: 05.03.2023). [↑](#footnote-ref-35)
36. Цветков, И. В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования практики применения концепции налоговой выгоды / И. В. Цветков // Налоговед. – 2011. – №3 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/1186> (дата обращения: 20.03.2023). [↑](#footnote-ref-36)
37. Постановление от 18 ноября 2008 г. № 7588/08 по делу № A27-5203/2007-2 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-37)
38. Решение от 27 августа 2020 г. по делу № А40-45182/2020 / Арбитражный суд города Москвы. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-38)
39. Решение от 8 ноября 2019 г. по делу № А40-57280/2019 / Арбитражный суд города Москвы. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-39)
40. Решение от 5 декабря 2022 г. по делу № А73-15684/2022 / Арбитражный суд Хабаровского края. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-40)
41. Решение от 14 октября 2010 г. по делу № 41-2680/10 / Арбитражный суд города Москвы. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-41)
42. Постановление от 25 мая 2010 г. № 15658/09 по делу №A60-13159/2008-С-8 / Президиум ВАС. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-42)
43. Постановление от 28 апреля 2010 г. по делу № А 55-12964/2009 / Федеральный арбитражный суд Поволжского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление от 16 августа 2010 г. № А 33-14147/2009 / Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановление от 6 декабря 2022 г. по делу № А52-4181/2021 / Арбитражный суд Псковской области. Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановление от 19 января 2009 г. № КА-А40/12412-08 по делу № А40-1526/08-33-6 / Федеральный арбитражный суд Московского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-46)
47. Постановление от 16 августа 2010 г. № А 33-14147/2009 / Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-47)
48. Сасов, К. А. Как доказать обоснованность налоговой выгоды, если контрагент оказался недобросовестным? / К. А. Сасов // Налоговед. – 2010. – № 12 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/1139> (дата обращения: 03.03.2023). [↑](#footnote-ref-48)
49. Постановление от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу № А11-1066/200929 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-49)
50. Постановление от 25 мая 2010 г. № 15658/09 по делу № A60-13159/2008-С8 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление от 9 марта 2010 г. № 15574/09 по делу № А79-6542/2008 / Президиум ВАС РФ. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-51)
52. Решение от 9 января 2017 г. по делу № А62-5613/2016 / Арбитражный суд Смоленской области. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-52)
53. Попова, С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях КС РФ / С. С. Попова // Дис. канд. юрид. наук. – М., 2005. – с. 83-92 [электронный ресурс] URL: <http://www.dslib.net/konstitucion-pravo/konstitucionno-pravovye-principy-nalogovoj-sistemy-v-reshenijah-konstitucionnogo.html?ysclid=lht36hg835783172292> (дата обращения: 09.02.2023). [↑](#footnote-ref-53)
54. Постановление от 29 ноября 2022 г. по делу № А50-13305/2022 / Семнадцатый арбитражный апелляционный суд. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-54)
55. Постановление от 29 ноября 2022 г. по делу № А47-17355/2020 / Арбитражный суд Уральского округа. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-55)
56. Решение от 2 декабря 2022 г. по делу № А60-51457/2022 / Арбитражный суд Свердловской области. – Режим доступа: Интернет-портал «СудАкт.ру». [↑](#footnote-ref-56)
57. Тимофеев, Е. В. Подмена предмета доказывания в спорах об обоснованности налоговой выгоды / Е. В. Тимофеев // Налоговед. – 2010. – № 3 [электронный ресурс] URL: <http://www.nalogoved.ru/konkursart/984> (дата обращения: 21.04.2023). [↑](#footnote-ref-57)
58. Чукреев, А.А. Доктрина должная осмотрительность при выборе контрагента в практике рассмотрения налоговых споров / А. А. Чукреев // Хозяйство и право. – 2012. – № 12. – С. 89-96 [электронный ресурс] URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24295570&ysclid=lht3r074vn32990100> (дата обращения: 30.03.2023). [↑](#footnote-ref-58)
59. «О получении информации об исполнении контрагентом обязанности по уплате налогов» / Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 августа 2013 г. № 03-02-08/33970. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-59)
60. Письмо Минфина России № 03-02-07/1/17050 от 16.05.2013 [электронный ресурс] URL: <https://www.klerk.ru/doc/323547/> (дата обращения: 02.03.2023). [↑](#footnote-ref-60)
61. Письмо Минфина России № 03-02-07/1-134 от 04.06.2012 [электронный ресурс] URL: <https://www.klerk.ru/doc/281620/> (дата обращения: 02.03.2023). [↑](#footnote-ref-61)
62. Определение от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 / Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ [электронный ресурс] URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-14052020-n-307-es19-27597-po-delu-n-a42-76952017/?ysclid=lht41350gy883383960> (дата обращения: 08.02.2023). [↑](#footnote-ref-62)
63. «О рассмотрении обращения» / Письмо ФНС РФ от 11.02.2010 № 3-7-07/84. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-63)
64. «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа» / Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-64)
65. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-65)
66. «По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2016 № 2561-О [электронный ресурс] URL: <https://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-10112016-n-2561-o-po/?ysclid=lht4r9qrde293942572> (дата обращения: 29.03.2023). [↑](#footnote-ref-66)
67. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Группа "Илим" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3054-О [электронный ресурс] URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-26112018-n-3054-o/?ysclid=lht4t4h7ct819447364> (дата обращения: 26.02.2023). [↑](#footnote-ref-67)
68. «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» / Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-68)
69. «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» / Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-69)
70. «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» / Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-70)
71. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 06.07.2009 № 03-02-07/1-340. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-71)
72. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-72)
73. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24.05.2011 № СА-4-9/8250. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-73)
74. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11.02.2010 № 3-7-07/84. – Режим доступа: СПС «ГАРАНТ». [↑](#footnote-ref-74)
75. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (об отдельных вопросах налогового администрирования)» / Законопроект № 515313-6 [электронный ресурс] URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/515313-6?ysclid=lht6wwa5w4389533536> (дата обращения: 09.03.2023). [↑](#footnote-ref-75)
76. Статья 21.1 «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» / Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 14.04.2023), статья 21.1. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-76)
77. Милюкова, Я. Бизнес пообещал эпидемию фирм-однодневок в ответ на новые налоги / Я. Милюкова // РБК. – 24.07.2014 [электронный ресурс] URL: <http://top.rbc.ru/economics/24/07/2014/938818.shtml> (дата обращения: 19.02.2023). [↑](#footnote-ref-77)
78. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 28.04.2023), статья 173.1. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-78)
79. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 28.04.2023), статья 173.2. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-79)
80. Пояснительная записка к законопроекту № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Государственной думы [электронный ресурс] URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6?ysclid=lgyqgr5jis541869931> (дата обращения: 27.03.2023). [↑](#footnote-ref-80)
81. Заключение по законопроекту № 529775-6, внесенному депутатом Государственной Думы А.М. Макаровым (первое чтение) // // Официальный сайт Государственной думы [электронный ресурс] URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6?ysclid=lgyqgr5jis541869931> (дата обращения: 27.03.2023). [↑](#footnote-ref-81)
82. Пепеляев, С. Г. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2007. – № 3. – С. 27 [электронный ресурс] URL: <https://nalogoved.ru/art/1437.html?ysclid=lht7sncd1p994530502> (дата обращения: 20.02.2023) [↑](#footnote-ref-82)
83. Винницкий, Д. В. Дискуссионные вопросы применения методов телеологического толкования в решениях Конституционного суда РФ по налоговым делам / Д. В. Винницкий // Налоговое право в решениях КС РФ 2004. – М., 2006 [электронный ресурс] URL: <http://lawlibrary.ru/article1202545.html?ysclid=lht7u81ds0634052350> (дата обращения: 26.02.2023). [↑](#footnote-ref-83)
84. Иванов А.А., интервью газете «ЭЖ-Юрист». – 2006. – № 41 [электронный ресурс] URL: <https://antonivanov.ru/news/news-1_451.html?ysclid=lht7vsg750300726045> (дата обращения: 26.02.2023). [↑](#footnote-ref-84)
85. Реестры и проверка контрагентов. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/registries/> (дата обращения: 14.02.2023). [↑](#footnote-ref-85)
86. Сервис для проверки российских и зарубежных контрагентов «Контур.Фокус». URL: <https://focus.kontur.ru/> (дата обращения 26.03.2023). [↑](#footnote-ref-86)
87. Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК). URL: <https://spark-interfax.ru/> (дата обращения 05.02.2023). [↑](#footnote-ref-87)
88. Постановление от 25.06.2015 по делу № А50-24877/14 / Семнадцатый арбитражный апелляционный суд. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-88)
89. Постановление от 04.08.2015 по делу № А42-8905/14 / Тринадцатый арбитражный апелляционный суд. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-89)
90. «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» / Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-90)
91. «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» / Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (с изм. от 15.01.2019). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-91)
92. Информационно-аналитическая система FIRA.PRO. URL: <https://pro.fira.ru/search/index.html#company> (дата обращения 19.03.2023). [↑](#footnote-ref-92)
93. Поисковая система по предприятиям России «Коммерсантъ КАРТОТЕКА». URL: <https://www.kartoteka.ru/?ysclid=lhsxr0bh55186237161> (дата обращения 10.04.2023). [↑](#footnote-ref-93)
94. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 360 с. [↑](#footnote-ref-94)
95. «Об отказе в удовлетворении ходатайства государственного унитарного предприятия "Научно-исследовательский центр по испытаниям и доводке автоматотехники" (НИЦИАМТ) об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2000 № 243-О. – Режим доступа: ЮИС «Легалакт». URL: <https://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-04122000-n-243-o-ob/?ysclid=lhroet7sql328603497> (дата обращения: 29.01.2023). [↑](#footnote-ref-95)