

КОММЕРЧЕСКАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ В 2025 ГОДУ

Автор и ведущий вебинара:
Евгений Владиславович Найдёнов

Использованы материалы СПС «КонсультантПлюс», Консалтинговая группа РУНА

Коммерческая осмотрительность

КОММЕРЧЕСКАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ

(Письмо ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 НК РФ»)

14. Судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах. Данный стандарт, предполагая проверку деловой репутации, возможности исполнения, платёжеспособности контрагента, направлен на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств.

Поскольку для целей налогообложения оцениваются последствия исполнения сделок, а также юридические факты, возникающие в гражданском (хозяйственном) обороте, то применяемый в обороте стандарт обоснованного выбора контрагента (коммерческая осмотрительность) применим и в налоговых правоотношениях.

Коммерческая осмотрительность

**ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ ДОЛЖЕН ПРОЯВЛЯТЬ ПОКУПАТЕЛЬ, А НЕ ПРОДАВЕЦ
(ПОСТАНОВЛЕНИЕ АС ЗСО от 10.12.2024 № Ф04-5326/2024 по делу № А45-25913/2023)**

Исходя из положений постановления N 53, Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом ВС РФ от 13.12.2023, стандарт должной коммерческой осмотрительности по общему правилу подлежит выполнению налогоплательщиком в тех случаях, когда он является покупателем товара, в целях подтверждения правомерности заявленных им вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль при приобретении товаров (работ услуг).

В рассматриваемом случае общество является ни покупателем, а продавцом товара, в связи с чем у него отсутствует возможность убедиться, каким образом покупатель будет распоряжаться приобретённым товаром; налогоплательщику-продавцу нет необходимости отслеживать дальнейшее движение реализованного им товара.

Коммерческая осмотрительность

**ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ ДОЛЖЕН ПРОЯВЛЯТЬ ПОКУПАТЕЛЬ, А НЕ ПРОДАВЕЦ
(ПОСТАНОВЛЕНИЕ АС ЗСО от 10.12.2024 № Ф04-5326/2024 по делу № А45-25913/2023)**

Исходя из положений постановления N 53, Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом ВС РФ от 13.12.2023, стандарт должной коммерческой осмотрительности по общему правилу подлежит выполнению налогоплательщиком в тех случаях, когда он является покупателем товара, в целях подтверждения правомерности заявленных им вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль при приобретении товаров (работ услуг).

В рассматриваемом случае общество является ни покупателем, а продавцом товара, в связи с чем у него отсутствует возможность убедиться, каким образом покупатель будет распоряжаться приобретённым товаром; налогоплательщику-продавцу нет необходимости отслеживать дальнейшее движение реализованного им товара.

Коммерческая осмотрительность

СТАТЬЯ 54.1 НК РФ. ПРЕДЕЛЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРАВ ПО ИСЧИСЛЕНИЮ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И (ИЛИ) СУММЫ НАЛОГА, СБОРА, СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухучёте либо налоговой отчётности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога ... при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачёт (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключённого с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Коммерческая осмотрительность

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи

- подписание первичных учётных документов неустановленным или неуполномоченным лицом,
- нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах,
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещённых законодательством сделок (операций)

не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Статья направлена на борьбу с Необоснованной налоговой выгодой (уменьшение налога (вычет, уменьшение налоговой базы, возврат денежных средств) при наличии формального права у налогоплательщика, но на самом деле сделки являются мнимыми и/или притворными).

Коммерческая осмотрительность

ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ ДЛЯ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ УСН В 2025 ГОДУ

1. Плательщики НДС по стандартным ставкам (20%, 10%).
2. Объект налогообложения «Доходы минус расходы».

Коммерческая осмотрительность

ПРИЗНАКИ НЕДОБРОСОВЕСТНОГО КОНТРАГЕНТА

- Отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ (Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25);
- «Массовый» учредитель (участник), руководитель контрагента (Письмо Минфина России от 17.12.2014 N 03-02-07/1/65228). В то же время следует учитывать, что сам по себе факт участия одного учредителя в нескольких компаниях не говорит о недобросовестности. Оценку риска при выборе контрагента следует проводить по совокупности признаков (Письмо Минфина России от 22.10.2020 N 03-12-13/91957);
- Наличие адреса массовой регистрации (Письмо ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@);
- Отсутствие расходов, характерных для ведения деятельности (п. 5 Постановления N 53, п. 4 Обзора практики, утв. Президиумом ВС РФ 13.12.2023, Определение ВС РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- Отсутствие персонала (п. 5 Постановления N 53, п. 4 Обзора практики, утв. Президиумом ВС РФ 13.12.2023, Определение ВС РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014, Информация ФНС России);

Коммерческая осмотрительность

- Отсутствие основных средств (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- Отсутствие складских помещений (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@, Информация ФНС России);
- Отсутствие транспортных средств (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@, Информация ФНС России);
- Отсутствие производственных активов (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- Отсутствие лицензий и необходимых допусков к определенным видам работ (Определение ВС РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277).

!!!! Приведённый перечень не является исчерпывающим.

!!!! Оценка налоговой выгоды в каждом случае будет зависеть от всех возможных аспектов деятельности компании и её контрагентов, должностных лиц, а также от способа оформления документооборота.

Коммерческая осмотрительность

ПРОВЕРКА ДОБРОСОВЕСТНОСТИ КОНТРАГЕНТА КАК НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

1. Проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.gov.ru/>) через электронный сервис «Прозрачный бизнес».
2. Запросить у контрагента выписку из сервиса оценки юр.лиц (ИП) («Как меня видит налоговая» в личном кабинете налогоплательщика) + документы (копии), подтверждающие:
 - право осуществлять определённые виды деятельности (лицензии);
 - полномочия должностных лиц, которые подписывают договоры, первичные учётные документы, счета-фактуры (приказ или доверенность).
3. Проанализировать сведения о контрагенте, доступные в открытых источниках.

Результаты систематизировать (бумага, эл. форматы). Проверки проводить регулярно по «старым» клиентам.

Разработать и утвердить ЛНА «Положение о проверке контрагентов», определить ответственных лиц, закрепить в должностной инструкции.