

**Критерий должной осмотрительности при оценке обоснованности налоговой выгоды: доктринальный подход.**

**Научный руководитель – Мачехин Виктор Александрович**

*Сиушов Антон Сергеевич*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
Москва, Россия

*E-mail: anton.siushov@ya.ru*

Постановлением Пленума ВАС РФ №53 от 12.10.2006г. «О необоснованной налоговой выгоде» (далее - «Постановление 53») оказало и продолжает оказывать серьезное влияние на российское налоговое право, в частности, закреплением в нем критерия должной осмотрительности при выборе контрагента. После более десятилетней практики применения данного критерия в вопросах определения необоснованной налоговой выгоды в российской доктрине сформировались определённые позиции относительно данного критерия. В настоящей работе автор поставил задачу в обобщенном виде представить наиболее важные из таких позиций.

**1. Причины появления критерия.** Появление критерия должной осмотрительности можно связать с общими недостатками критерия добросовестности налогоплательщика, который изначально применялся для отдельных случаев борьбы с неуплатой налогов (например, Постановление КС РФ от 12.10.1998 года №24), однако затем получил распространение на всю практику разрешения налоговых споров (Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О) [5].

Одним из недостатков критерия добросовестности в литературе называют то, что на налогоплательщиков, по сути, возлагалась ответственность за действия их контрагентов - например, поставщиков [7].

Кроме того, причиной отказа от данного принципа послужило и фактическое отсутствие его регулирования на законодательном уровне (принцип выводится из п.7 ст.3 НК РФ о толковании сомнений и п.6 ст.108 НК РФ о презумпции невиновности налогоплательщика). Отмечается, что слишком абстрактный для публичного права характер данного принципа (лишенный какого-либо внутреннего нормативного наполнения, используемый только исходя из его лексического толкования), нарушал принцип правовой определенности - ведь негативные меры должны быть однозначными и их применение должно быть предсказуемо для налогоплательщика [2].

**2. Правовая природа критерия должной осмотрительности.** Несмотря на то, что ВАС РФ в Постановлении 53 ввел в оборот доктрину «необоснованной налоговой выгоды», потеснив принцип добросовестности, исследователями отмечается, что принцип добросовестности налогоплательщика является своеобразной основой концепции «необоснованной налоговой выгоды» и, в частности, критерия должной осмотрительности [4].

Возникает вопрос о видах должной осмотрительности - налоговая (знание о совершении налоговых правонарушений контрагентом) или коммерческая (знание о невозможности исполнения обязательств контрагентом). Некоторые ученые считают, что возлагать на налогоплательщика обязанность проявить налоговую осмотрительность (знание о совершении контрагентом налоговых правонарушений) - неправильно, ведь налогоплательщик не имеет доступа к конфиденциальным сведениям налоговой отчетности [1].

Спорной является проблема соотношения критерия должной осмотрительности и реальности операции. Речь не идет об осмотрительности в том случае, когда нет реальности

операции. Вместе с тем, если операция реальна, но налогоплательщик не проявил осмотрительности, то в налоговой выгоде может быть отказано [3]. Другие ученые считают, что в любом случае необходимо рассматривать осмотрительность налогоплательщика. Даже если операция нереальна, но налогоплательщик проявил должную осмотрительность, то налоговая выгода будет обоснованной [1].

**3. Незакрепление принципа в законе.** Несмотря на то, что критерий должной осмотрительности так и не получил закрепления в Налоговом Кодексе РФ, это не сильно влияет на правовую определенность - содержание и пределы применения должной осмотрительности достаточно сформировались в судебной практике: проявление должной осмотрительности сводится к запросу различных документов, подтверждающих то, что контрагент реально функционирует [6].

В заключении проведенного исследования можно сделать вывод о том, что российская правовая доктрина наполняется позициями относительно места и содержания критерия должной осмотрительности в налоговом праве. Соответствующие позиции нуждаются в дальнейшем развитии, в том числе с учетом изменений, вносимых в Налоговый Кодекс РФ и зарубежного опыта использования схожих правовых инструментов.

### Источники и литература

- 1) Бациев В.В. Статья 54-1 НК РФ и должная осмотрительность. // электронный ресурс: [https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya\\_54-1\\_nk\\_rf\\_i\\_dolzhnaya\\_osmotritelnost](https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_54-1_nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost) (дата обращения: 11.02.18)
- 2) Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева - М.: Альпина Паблишер, 2015.
- 3) Разгильдеев А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2017. № 3. С. 9 - 15.
- 4) Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М.: НОРМА, ИНФРА-М. 2014. 224 с.
- 5) Савсерис С.В. Категория "недобросовестность" в налоговом праве. М.: Статут. 2007.
- 6) Савсерис С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. 2017. № 8. С. 10.
- 7) Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях // Вестник ВАС РФ. 2011. №6. С.100-113.