

Должная осмотрительность и заверения об обстоятельствах: дело о гарантии на добросовестность

В 2014/15 сельхозгоду, завершившемся 30 июня, «Риф» сравнялся в объемах экспорта с бессменным лидером рынка – Международной зерновой компанией (МЗК), «дочкой» трейдера Glencore...

На пути к российскому продавцу зерно проходило через несколько компаний, часть из которых, по утверждению налоговиков, были однодневками и просто не могли проводить фактические операции с зерном. Впрочем, структуры Ходыкина выиграли почти все суды, доказав, что не имеют отношения к фирмам, вызвавшим претензии у налоговиков. Не удалось добиться возврата НДС только торговому дому «Риф».

[Ведомости](#), 23.08.2015

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2017 по делу № А53-22858/2016

В этом [деле](#), [разрешенном](#) Арбитражным судом Северо-Кавказского округа (АС СКО) в июне 2017 года, норма ГК, касающаяся «заверений об обстоятельствах», была применена в несколько неожиданном контексте.

Покупатель настоял на том, чтобы продавец предоставил ему «заверения и гарантии» по части того, что он, продавец, полностью соблюдает налоговое законодательство. И когда налоговый орган доначислил покупателю налоги со ссылкой на нарушения со стороны продавца (фиктивные сделки с поставщиком), покупатель просто взыскал доначисленную сумму с продавца!

Это открывает новые горизонты перед налогоплательщиками, бьющимися над исполнением весьма обременительных требований по проверке контрагента в рамках так называемой «должной осмотрительности». Быть может, не стоит особо мучаться с проверками, коль скоро можно просто переложить на контрагента ответственность за доначисленные налоги, заключив с ним «правильный» договор?..

Известно, что некоторые налогоплательщики – большие хитрецы. С самого момента введения в России налога на добавленную стоимость получили распространение мошеннические схемы его возмещения или зачета, бороться с которыми налоговым органам очень непросто. Впрочем, Россия в этом отношении не уникальна, примерно то же самое творится и в Европе, разница разве что в масштабах.

Дело в том, что по букве закона зачет или возмещение уплаченного поставщикам НДС обусловлены лишь наличием у налогоплательщика ряда документов, получение которых не составляет особого труда. Этим и воспользовались жуликоватые налогоплательщики-«схемотехники».

Такой налогоплательщик переводил деньги по счетам-фактурам на компанию-однодневку, где деньги и обналичивались. Однодневка, понятное дело, вскоре исчезала бесследно, не передав, как положено, в бюджет полученный от налогоплательщика НДС. Государство же, тем не менее, было вынуждено возмещать или зачитывать налогоплательщику налог, указанный в счетах-фактурах от однодневки, получая вместо предполагаемого дохода бюджета в виде собранного НДС лишь расход.

В результате массового использования подобных схем чуть ли не все случаи возмещения НДС при экспорте и многие случаи неочевидных вычетов при операциях внутри страны стали проходить через суд.

Изначально суды, ссылаясь на недвусмысленные положения Налогового кодекса, нередко принимали сторону налогоплательщика в подобных спорах, за исключением случаев совсем уж очевидного мошенничества.¹

Однако со временем практика изменилась в пользу налоговых органов.²

В 2006 году Пленум Высшего Арбитражного Суда принял знаменитое постановление о «необоснованной налоговой выгоде»,³ в котором явным образом указал, что требования «недобросовестных налогоплательщиков» не подлежат удовлетворению, невзирая ни на какую букву закона. Там же он сформулировал и критерии, по которым суды и налоговые органы должны определять степень добросовестности налогоплательщика.

Ключевым критерием добросовестности является наличие у действий налогоплательщика «деловой цели», независимой от цели минимизации налогов (что вполне соответствует и зарубежной практике). Впрочем, этот критерий рассчитан на гораздо более тонкие методы минимизации налогов, чем грубый и очевидным образом противоправный вывод средств на однодневки.

Что касается интересующей нас темы, в постановлении Пленума ВАС было сказано, что 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».

Этот тезис был с энтузиазмом принят налоговыми органами в качестве руководства к действию. Правда, в постановлении неоднократно повторяется, что бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе. Однако и налоговые органы, и суды, по-видимому, восприняли это последнее утверждение как всего лишь риторическую фигуру, своего рода реверанс ВАС в сторону Конституционного Суда и ЕСПЧ.

На практике же именно на налогоплательщика были возложены весьма обременительные обязанности по доказыванию своей добросовестности.

¹ См., например: *Будылин С.Л.* Возмещение НДС при экспорте: за и против налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 9. С. 49-55; *Будылин С.Л.* Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 10. С. 3-9.

² См., например: *Будылин С.Л.* Добросовестный или недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования - новейшие тенденции // Российская юстиция. 2006. № 11. С. 36-42; *Будылин С.Л.* Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран // Закон. 2008. № 8. С. 197-204.

³ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53.

Сегодня налогоплательщик должен собирать целое «досье» на любого контрагента, которому он платит деньги за что бы то ни было. Помимо формальных регистрационных сведений, необходимо получить довольно обширные «разведданные» на контрагента: действительно ли он ведет деятельность по заявленному в документах адресу; не является ли его руководитель, заявленный в документах, лишь номинальной фигурой; и т.п.

В случае отсутствия подобного файла налоговые органы и суды без колебаний возлагают на налогоплательщика ответственность за налоговые правонарушения со стороны контрагента. А именно, налогоплательщику отказывают в налоговых вычетах, если его контрагент, получивший соответствующий платеж, не платит НДС в бюджет.

Однако, как уже было сказано, некоторые налогоплательщики – большие хитрецы. «Схемотехники» для достижения своих противоправных целей стали использовать цепочки компаний. Первая из компаний, на которую перечисляет деньги налогоплательщик, на вид вполне благопристойна, имеет офис, «живого» директора и т.п. Однако впоследствии она переводит деньги на однодневку, которая исчезает, а сама «благопристойная» компания объявляет себя банкротом. Государство же, возместившее НДС налогоплательщику, опять остается в дураках.

Ответом налоговых органов стало дальнейшее расширение пределов ответственности налогоплательщика. Налоговые органы, по существу, возлагают на налогоплательщика ответственность за налоговые нарушения не только его прямых контрагентов, но и контрагентов его контрагентов, а иногда и дальше по цепочке.

Насколько это соответствует закону и Конституции – большой вопрос, но практика на сегодняшний день именно такова.

Возникает вопрос, а что же делать добросовестному налогоплательщику? Какие бы объемистые файлы он не собирал на своих контрагентов, это, видимо, не уберезет его от претензий по поводу нарушений, совершенных контрагентами контрагентов.

Конечно, можно долго и упорно судиться по этому поводу с налоговым органом, доказывая свою добросовестность. Но в последнее время – быть может, в связи с бюджетными проблемами – суды как-то не очень благосклонны к налогоплательщикам...

Так, может быть, попробовать переложить ответственность на контрагента, которому были заплачены деньги? И пусть тогда он сам разбирается со своими однодневками!

Но как же это сделать? Ведь закон не позволяет перекладывать на других свои налоговые обязанности? Оказывается, выход есть.

В 2015 году в России провели реформу обязательственного права, в ходе которой, помимо прочего, в ГК было введено понятие «заверений об обстоятельствах» (аналог англо-американских «заверений и гарантий») (ст. 431.2 ГК). Насколько удачны были формулировки нормы – это отдельный вопрос, который мы здесь не обсуждаем. Для нас же интересно вот что. Неожиданно оказалось, что этот инструмент прекрасно подходит для решения большой для многих налогоплательщиков проблемы проверки контрагентов.

Правда, для «схемотехников» от него толку мало. Но вот настоящий добросовестный налогоплательщик, который платит деньги за реальный товар реальному контрагенту и при этом не хочет нести ответственность за нарушения этого контрагента, а то и его поставщиков, может попытаться воспользоваться предусмотренным ГК механизмом.

Пусть контрагент даст налогоплательщику заверения, что он и его поставщики исправно платят налоги. Тогда если налоговый орган откажет налогоплательщику в вычетах со ссылкой на грехи контрагента или его поставщиков, то с контрагента можно будет взыскать убытки за предоставление недостоверных заверений!

Таким образом, налогоплательщик окажется до некоторой степени (не учитывая возможности банкротства контрагента и т.п.) «застрахован» от претензий налоговых органов.

Но поддержат ли эту блестящую идею российские суды?

Именно по описанному выше сценарию развивались события в рассматриваемом нами деле.

Торговый дом «Риф» в 2013 году заключил договор на покупку сельхозпродукции (пшеница, кукуруза, ячмень и др.) у ООО «Агробизнес». По-видимому, договор успешно исполнялся в течение ряда лет.

В 2015 году, после реформы ГК, стороны заключили дополнительное соглашение к договору, в котором продавец предоставил целый ряд «заверений и гарантий» покупателю. Соответствующий раздел договора полностью цитируется в судебном акте – видимо, в качестве образца для других налогоплательщиков.

Согласно договору, продавец «заверяет и гарантирует», что он является надлежащим образом зарегистрированным юридическим лицом; что его руководство действует по указанному в документах продавца адресу; что получены все необходимые для заключения договора одобрения; и т.д. Что же касается налогов, продавец «заверяет и гарантирует», что он уплачивает все налоги и сдает всю отчетность; аккуратно отражает в бухучете покупку товара у своих поставщиков; правильно отражает в учете уплаченный поставщикам НДС; и др.

Продавец обязуется возместить покупателю убытки, вызванные нарушением указанных «гарантий и заверений». В частности, и убытки, возникшие в результате нарушения продавцом налогового законодательства! Явным образом был определен и размер таких «убытков»: это НДС, доначисленный покупателю в связи с отказом в вычете уплаченного продавцу налога, а также соответствующие пени и штрафы.

(Последняя формулировка наводит на мысль о возможности использования другой новеллы, статьи 406.1 ГК о «возмещении потерь», но в судебном акте она не упоминается.)

Также продавец «заверяет и гарантирует», что предоставит покупателю полностью соответствующие действующему законодательству первичные документы, которыми оформляется продажа товара по договору (счета-фактуры, накладные и др.). (В данном контексте термины «заверяет» и «гарантирует» употреблены в договоре некорректно; правильнее было бы сказать – «обязуется»).

Как видим, юристы покупателя проделали очень неплохую работу. Они предусмотрели типичную ситуацию, в которой налоговый орган предъявляет покупателю претензии в связи с грехами

продавца. Похоже, такое с покупателем уже не раз случилось! Авторы договора явно и детально описали последствия подобного развития событий, фактически переложив все риски такого рода на продавца.

Продавец, можно предположить, не нашел аргументов для возражений. Не мог же он заявить, что не желает отвечать за свои собственные налоговые нарушения!

Уже через несколько месяцев, в 2016 году, худшие опасения покупателя реализовались. По результатам налоговой проверки налоговый орган отказал торговому дому в вычете НДС в размере 12 млн. рублей, уплаченного продавцу в составе цены товара.

Налоговый орган сослался на взаимоотношения продавца сельхозпродукции (ООО «Агробизнес») с его поставщиком (неким ООО «Фаворит»). Налоговый орган обвинил продавца и его поставщика в создании «искусственного документооборота при отсутствии фактической возможности осуществить поставки товарно-материальной ценностей». А расплачиваться за все это безобразия, согласно решению налогового органа, должен конечный покупатель товара (ТД «Риф»).

Подчеркнем, что сам покупатель, насколько можно понять из судебных актов, ни в какой «схемотехнике» замешан не был. Напротив, в постановлении кассационного суда явно сказано, что «материалами дела подтверждается» как факт поставки товара по договору, так и выплата покупателем продавцу цены товара вместе с соответствующим налогом. Проблема была лишь в том, что продавец не передал покупателю некие (в судебном акте не уточняется, какие именно) «первичные документы, которые бы позволили истцу реализовать право на налоговый вычет».

Покупатель не стал судиться с налоговым органом. Вместо этого он предъявил гражданский иск продавцу, потребовав выполнить обещание и возместить ту сумму, в вычете которой покупателю отказал налоговый орган.

Продавец в ответ возразил, ссылаясь на одно из постановлений Президиума ВАС (от 23.07.2013 № 2852/2013), что «вытекающая из налогового законодательства публично-правовая природа налогового вычета не позволяет возмещать заявленные по иску убытки в качестве гражданско-правовой ответственности за нарушение частноправового обязательства». В том деле Президиум отметил, что «лицо, имеющее право на вычет, ... обязано соблюсти все требования законодательства для его получения, и не может переложить риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента». А если так, то неполученные вычеты вообще нельзя взыскивать с контрагента!

Кроме того, продавец отрицал факт каких-либо налоговых нарушений со своей стороны. Он подчеркнул, что налоговые органы не привлекали его к ответственности за налоговое правонарушение, а выводы, содержащиеся в упомянутом истцом решении, «являются оценочными, основанными только на субъективном мнении представителей налогового органа, а не на первичных документах». Истец в данном процессе (т.е. покупатель) факта нарушений со стороны продавца также не доказал.

По мнению продавца, покупателю надо было не судиться с продавцом, а обжаловать необоснованное решение налогового органа – а покупатель этого не сделал!

Однако на суды эти аргументы впечатления не произвели. Суды, включая кассационную инстанцию, пришли к выводу, что со стороны продавца имело место неисполнение самого

обычного частноправового обязательства, явным образом предусмотренного договором и «регламентированного» статьей ГК о заверениях об обстоятельствах.

«Ответчик не исполнил частноправовое обязательство, предусмотренное условиями раздела 7 договора от 28.01.2013 (в редакции дополнительного соглашения от 01.12.2015) и регламентированное положениями статьи 431.2 Гражданского кодекса.

Общество не предоставило торговому дому соответствующие действующему законодательству Российской Федерации первичные документы, которые бы позволили истцу реализовать право на налоговый вычет, тем самым, дав недостоверные заверения (гарантии) о том, что все операции продавца по покупке товара у своих поставщиков полностью отражены в первичной документации продавца, в бухгалтерской, налоговой, статистической и любой иной отчетности.

Отказ налогового органа в вычетах на спорную сумму и невозможность реализации права на налоговый вычет подтверждается решениями ИФНС по Октябрьскому району г. Ростова-на-Дону от 17.02.2016 № 6663 и от 25.03.2016 № 6685 (т. 1, л. д. 80 – 140, т. 2, л. д. 1 – 102). Из решений налогового органа следует, что отказ в возмещении НДС по хозяйственным операциям истца с ответчиком связан, в части взаимоотношений ответчика со своим поставщиком (контрагентом) – ООО «Фаворит», с созданием искусственного документооборота при отсутствии фактической возможности осуществить поставки ТМЦ.»

Соответственно, продавец должен ответить за недостоверность данных им «гарантий и заверений». При этом, как отметил суд, договор не ставит эту ответственность в зависимость от обжалования покупателем решения налогового органа.

«Суд апелляционной инстанции правильно истолковал положения раздела 7 договора от 28.01.2013 (в редакции дополнительного соглашения от 01.12.2015), указав, что условиями договора ответственность общества за недостоверность данных гарантий и заверений не ставится в зависимость от обжалования истцом в судебном порядке решений налоговых органов.»

Остается, однако, еще один вопрос. Ведь, как подчеркнул продавец, его самого к налоговой ответственности никто не привлекал. Каким же образом он мог доказать свою невиновность в налоговых нарушениях и тем самым избежать ответственности перед покупателем?

Кассация согласилась с тем, что этот довод надо «принять во внимание». Однако и он не склонил чашу весов правосудия в пользу ответчика-продавца.

По словам кассационного суда, продавец мог предъявить документы, доказывающие его невиновность в налоговых нарушениях, непосредственно в данном процессе, где разрешался спор между продавцом и покупателем! А поскольку он этого не сделал, то, значит, и говорить не о чем: факт нарушений со стороны продавца «установлен» налоговым органом!

«Суд кассационной инстанции принимает во внимание довод ответчика о том, что общество на основании решений налогового органа от 17.02.2016 № 6663 и от 25.03.2016 № 6685 не привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Однако в указанных решениях независимыми сотрудниками налогового органа установлен факт создания обществом и его поставщиком (ООО «Фаворит») искусственного

документооборота при отсутствии фактической возможности осуществить поставки ТМЦ. Решения в установленном порядке не оспорены и не признаны незаконными.

Поскольку общество не являлось участником налоговой проверки, по итогам которой вынесены решения от 17.02.2016 № 6663 и от 25.03.2016 № 6685, то ответчик в рамках рассматриваемого спора, исходя из бремени доказывания заявленных возражений (статьи 9 и 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации), не был лишен возможности представить достоверные и достаточные первичные документы, которые бы подтверждали реальность хозяйственных операций с его поставщиком (ООО «Фаворит») и опровергали бы выводы сотрудников налогового органа.»

В заключение кассация особо подчеркивает, что сумма неполученных налоговых вычетов *может* рассматриваться как убытки (а следовательно, надо понимать, может быть взыскана налогоплательщиком с контрагента, ответственного за неполучение вычета).

«Тот факт, что налоговые вычеты предусмотрены нормами налогового, а не гражданского законодательства, не препятствует тому обстоятельству, что сумма не полученных налоговых вычетов может быть квалифицирована в качестве понесенных правомочной стороной убытков.»

В итоге суды всех трех инстанций разрешили спор в пользу покупателя, лишённого налоговым органом налоговых вычетов за грехи продавца, и взыскали с продавца сумму неполученных покупателем вычетов.

С момента вступления в силу статьи ГК, посвященной «заверениям об обстоятельствах», прошло два года. За это время до уровня кассационной инстанции дошло полтора десятка дел, где эта статья хотя бы вскользь упоминается. По большей части эти дела свидетельствуют лишь о том, что и участники оборота, и суды мучительно пытаются понять, что, собственно, им хотел сказать законодатель. До формулировки каких-либо полезных правовых позиций дело почти никогда не доходит.

Рассмотренное дело, пожалуй, первое, в котором статья о заверениях использована полностью «по делу». Более того, оно представляет собой необычайно важный прецедент, поскольку разрешает болезненную проблему, актуальную едва ли не для всех участников российского экономического оборота.

Согласно позиции, сформулированной кассационным судом, налогоплательщик может при помощи договора переложить на контрагента ответственность за лишение налогоплательщика налоговых вычетов, если налоговый орган при этом ссылается на налоговые нарушения со стороны этого контрагента. В результате налогоплательщик, на которого сегодня де-факто возложены чрезвычайно обременительные обязанности по проявлению «должной осмотрительности» в отношении своих контрагентов (причем даже выполнение этих обязанностей не обязательно избавляет его от ответственности за налоговые нарушения контрагента), может несколько сократить это бремя.

Вместо того, чтобы тратить силы и деньги на получение подробных «разведанных» на контрагента, налогоплательщик может настоять на включении в договор положения, согласно которому контрагент отвечает за доначисление налогоплательщику налогов, основанное на нарушениях контрагента. Тогда если налоговый орган лишит налогоплательщика вычетов, тот просто взыщет эти убытки с контрагента!

Конечно, это не уберезет налогоплательщика от проблем при совершении операций с однодневками или с компаниями-банкротами, с которых взыскать ничего не удастся. Но при взаимодействии с большинством поставщиков этой меры может оказаться вполне достаточно для того, чтобы добросовестный налогоплательщик чувствовал себя в относительной безопасности.

Будем надеяться, что этот подход будет поддержан и другими кассационными судами, а, возможно, и Верховным Судом.

Остается вопрос о том, насколько этот метод справедлив по отношению к контрагенту. Что если он на самом деле ни в чем не виноват? Ведь он не может обжаловать решение налогового органа, принятое по результатам проверки другого налогоплательщика (покупателя)!

Кассационный суд в рассмотренном деле предложил контрагенту доказывать отсутствие налоговых нарушений непосредственно в гражданско-правовом споре по поводу предоставленных контрагентом заверений. Этот путь, однако, представляется несколько сомнительным: ведь в этом процессе не участвует налоговый орган! К тому же если контрагент докажет, что он ни в чем не виноват, то получится, что на налогоплательщика (покупателя) будет возложена ответственность за *несуществующее* нарушение контрагента, что выглядит уже совсем абсурдно.

Что же делать добросовестному контрагенту, ошибочно обвиненному в налоговом нарушении, после того, как с него взыскали недополученные покупателем вычеты? Неужели предъявлять иск об убытках налоговому органу покупателя? Для разрешения этого вопроса, видимо, придется подождать новых судебных решений...

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay;