

Раздаточный материал к семинару: «Налоговая выгода. Осмотрительность при исчислении налогов. Признание отдельных видов расходов для целей налогообложения»

Статья 54.1. НК РФ

Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

(введена Федеральным [законом](#) от 18.07.2017 N 163-ФЗ)

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

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных [пунктом 1](#) настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы [части второй](#) настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

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

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

3. В целях [пунктов 1](#) и [2](#) настоящей статьи подписание первичных учетных 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 запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога **неправомерным**.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

Что такое необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально право у налогоплательщика на это есть, но из-за совокупности рисков и недостатков в деятельности контрагента и сделки с ним налоговый орган может отказать в уменьшении и предъявить претензии.

Если цель сделки состояла в том, чтобы получить налог из бюджета, если по ней искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог в любом случае нельзя (п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ).

В остальных случаях можно уменьшить налог, но для этого нужно, чтобы были выполнены одновременно следующие условия (п. 2 ст. 54.1 НК РФ):

1) **уменьшение налога не является основной целью сделки;**

2) **обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.**

Эти положения распространяются на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов (п. 4 ст. 54.1 НК РФ).

Доказывать необоснованность налоговой выгоды должен налоговый орган (п. 5 ст. 82 НК РФ). По сути инспекция должна доказать, что вы или ваш контрагент являетесь недобросовестным налогоплательщиком. При этом вы имеете право отстаивать правомерность своих требований (ч. 1 ст. 65 АПК РФ, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53; далее - Постановление N 53). Активная и аргументированная позиция в этом случае может положительно повлиять на исход разбирательства.

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- *доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на 40% (см., например, [Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@](#));*

- *административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);*

- *привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).*

Что указывает на необоснованную налоговую выгоду по НДС

При оценке налоговой выгоды по НДС инспекция проверяет, не было ли главной целью сделки зачесть НДС или вернуть его из бюджета (п. п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ).

Во-первых, инспекция проверит вашу добросовестность как налогоплательщика. Например, давно ли создана организация, не связана ли ваша организация с контрагентом, а также другие подозрительные обстоятельства.

Во-вторых, проверит, нет ли недостатков у контрагента: зарегистрирован ли контрагент в ЕГРЮЛ, не массовый ли у него адрес регистрации, реален ли учредитель, ведет ли организация деятельность и т.д.

И, наконец, налоговая инспекция проверит, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность, то есть убедился ли в отсутствии недостатков у контрагента.

Признаки недобросовестного налогоплательщика

Налогоплательщик признается недобросовестным, если совокупность обстоятельств по сделке указывает, что его главной целью являлось получение налога из бюджета, а не дохода от реальной деятельности. В такой ситуации налоговый орган откажет в зачете, возврате налога, учете расходов, вычете по НДС, применении льготы и т.д. Другими словами, он признает налоговую выгоду необоснованной.

Основные обстоятельства, по которым налоговый орган может признать вас недобросовестным налогоплательщиком при анализе вашей деятельности, следующие:

- **создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 18.04.2017 N 03-13-07/23243);
- **взаимозависимость** участников сделок (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 13.07.2016 N 03-01-18/40957);
- **неритмичные или разовые операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **расчеты через один банк** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **транзитные платежи или расчеты по цепочке** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N A40-21484/04-126-238);
- **деятельность через посредников** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@).

Признаки недобросовестного контрагента

При анализе налоговой выгоды часто инспекция учитывает и недостатки контрагентов, а именно:

- **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, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.05.2017 N Ф04-715/2017 по делу N A75-1707/2016);
- **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, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N A40-87379/2014);
- **отсутствие персонала** (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N A40-87379/2014);
- **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@);
- **отсутствие транспортных средств** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **отсутствие производственных активов** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@).

Приведенный перечень обстоятельств не является исчерпывающим. Оценка налоговой выгоды в каждом случае будет зависеть от всех возможных аспектов деятельности компании и ее контрагентов, должностных лиц, а также от способа оформления документооборота.

Что нужно знать о дроблении бизнеса?

Для возможности уплаты единого налога установлены ограничения по размеру доходов и по среднесписочной численности сотрудников. При приближении показателей деятельности к установленным лимитам начинается дробление бизнеса: персонал и выручка распределяются между несколькими компаниями-"упрощенцами". **Налоговики считают такое дробление бизнеса искусственным и указывают, что его целями являются сохранение льгот спецрежима и незаконная минимизация налоговых платежей в бюджет. Но правомерность своей позиции налоговики не всегда удаётся доказать в суде.**

Как следует из **Определения ВС РФ от 22.04.2016 N 301-КГ16-3373**, налоговики не смогли убедить судей в том, что примененная обществом схема дробления бизнеса была направлена на получение необоснованной налоговой выгоды. **Фактически разделение видов торговли топливом на оптовую и розничную имело своей целью оптимизировать хозяйственную деятельность и уменьшить предпринимательский риск. Наличие взаимозависимости и аффилированности сторон в рассматриваемом случае не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, а действий налогоплательщика - недобросовестными.** Налоговики обязаны представить доказательства влияния взаимозависимости на условия и результаты сделок участников хозяйственного оборота, а также необоснованного уменьшения налоговых обязательств.

Аналогичное решение принято в Постановлении АС ДВО от 07.10.2015 N Ф03-4067/2015. Инспекцией не доказан факт того, что налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности; общество фактически осуществляло деятельность в соответствии с видом экономической деятельности, для которого было создано. Доказательств того, что имущество общества использовалось как единая производственная база, налоговый орган не представил.

Между тем есть и судебные решения в пользу налоговиков, например **Определение ВС РФ от 27.06.2016 N 304-КГ16-6423**. В ходе проверки было установлено создание формального документооборота, отражающего наличие сделок по переработке скота и реализации мяса и мясной продукции между обществом и его работниками, зарегистрированными в качестве предпринимателей и применяющими "упрощенку". Фактически налогоплательщик самостоятельно производил и реализовывал свою собственную продукцию, а путем заключения между контрагентами и обществом договоров на переработку давальческого сырья создавалась видимость переработки сырья указанными контрагентами. В реальности они занимались разными технологическими процессами. Если бы давальческая переработка действительно имела место, судебное решение, возможно, было бы иным.

В другом деле новое юридическое лицо было создано исключительно с целью недопущения превышения предельного размера дохода, дающего право на применение УСН, установленного **п. 4 ст. 346.13 НК РФ**. И как следствие, судебные баталии закончились в пользу налоговых органов (**Постановление** Пятого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2015 N A24-244/2015).

Так, индивидуальным предпринимателем при достижении предельного размера дохода, позволяющего оставаться "упрощенцем", создавалась взаимозависимая и подконтрольная организация, которая начинала и прекращала осуществлять свою деятельность также при достижении предельного размера дохода, установленного [п. 4 ст. 346.13](#) НК РФ (в рассматриваемом периоде - 60 млн руб.).

Доказательная база налоговых органов:

- ИП и вновь созданная организация осуществляли один вид деятельности - деятельность по розничной торговле моторным топливом;

- ИП и вновь созданная организация использовали один объект основных средств - комплекс АЗС;

- ИП и вновь созданной организацией заключались однотипные договоры с одним арендодателем;

- наличие одних и тех же основных контрагентов, используемых ИП и созданной организацией;

- наличие в штате ИП и вновь созданной организации одних и тех же физических лиц. При этом их трудовые функции в связи с переходом от ИП к ООО и из ООО к ИП оставались прежними, работник после увольнения больше нигде не трудоустраивался, на следующий день после увольнения принимался на работу на ту же должность и на то же место работы;

- бухгалтерский учет (налоговый) ИП и ООО велся на одном компьютере;

- финансово-хозяйственные документы ИП и ООО находятся по одному адресу - адресу места жительства бухгалтера;

- отчетность по ИП и ООО направлялась с одного IP-адреса;

- юридическим адресом ООО является адрес места жительства ИП;

- единственный учредитель и руководитель ООО - физическое лицо, которое зарегистрировано в качестве ИП.

Для сохранения права на применение УСН ведение финансово-хозяйственной деятельности производилось поочередно от имени взаимозависимых и аффилированных лиц. Ничем не обусловленное прекращение ИП и ООО своей деятельности по достижении ими предела выручки свидетельствует о том, что получение дохода указанными субъектами предпринимательской деятельности от продажи топлива на арендованной АЗС не являлось их главной целью.

Как отметили судьи, проявлением недобросовестности является создание (выделение) юридического лица исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

Налоговой инспекцией был доказан факт неправомерного применения предпринимателем специального налогового режима в виде УСН. То есть в данном случае при отсутствии деловой цели и хозяйственной потребности в создании дополнительной организации, учитывая, что до создания ООО и передачи ему имущества в аренду ИП самостоятельно занимался реализацией топлива через АЗС (для чего имел все необходимые условия и соответствующий штат работников), была применена схема минимизации налоговых обязательств путем распределения одним субъектом полученных налогооблагаемых доходов между ИП и специально созданным взаимозависимым и подконтрольным ООО.

Суд поддержал доводы налоговой инспекции и подтвердил правомерность перерасчета налоговых обязательств ИП по общей системе налогообложения (т.е. с учетом полученных доходов и произведенных расходов ООО).

В аналогичном налоговом споре ([Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2015 N А04-6709/2014](#)) апелляционная коллегия также согласилась с позицией налоговых органов о том, что имело место создание схемы дробления бизнеса в связи с увеличением выручки общества, притом что при превышении ограничений доходов, установленных [ст. 346.13](#) НК РФ в размере 60 млн руб., оно утрачивало бы возможность применять УСН.

Одним из основных доказательств, которые позволили налоговым органам признать дробление бизнеса налоговой схемой, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, *явилось отсутствие распределения расходов между обществами в зависимости от занимаемого этажа гостиницы в соответствии с договорными отношениями. То есть все расходы на ведение гостиничной деятельности фактически несло "основное" юридическое лицо (расходы по приобретению оборудования, установку программного обеспечения на компьютеры, рекламу, установку окон, обслуживание инженерных систем и пожарной сигнализации, охрану объектов, тепло и электроснабжение, коммунальные услуги и др.).*

Из свидетельских показаний работников также следовало, что они выполняли должностные обязанности, определенные трудовым договором, без совместительства, заработную плату получали в "основной" организации и о наличии "вспомогательного" юридического лица не знают.

Таким образом, все эти факты подтвердили довод налогового органа об отсутствии экономической целесообразности создания "вспомогательного" юридического лица.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@

О НАПРАВЛЕНИИ

МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ В ХОДЕ НАЛОГОВЫХ И ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЮЩИХ ОБ УМЫСЛЕ В ДЕЙСТВИЯХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, НАПРАВЛЕННОМ НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ)

Федеральная налоговая служба в соответствии с пунктом 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" настоящим письмом направляет [методические рекомендации](#) для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), согласованные со Следственным комитетом Российской Федерации.

Одновременно сообщается, что данные [методические рекомендации](#) направлены Следственным комитетом Российской Федерации по системе следственных органов письмом от 03.07.2017 N 242/3-32-2017.

**ОБ ИССЛЕДОВАНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ
ФАКТОВ УМЫШЛЕННОЙ НЕУПЛАТЫ ИЛИ НЕПОЛНОЙ УПЛАТЫ СУММ
НАЛОГА (СБОРА)
МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Приложение N 1

**ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У СОТРУДНИКОВ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
 2. Ваше образование, специальность?
 3. Что входит в Ваши должностные обязанности?
 4. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?
 5. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
 6. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
 7. Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
 8. Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?
 9. Одобрение того или иного контрагента это Ваше единоличное решение или коллегиальное?
 10. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
 11. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
- Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.**
12. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
 13. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
 14. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
 15. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
 16. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?
- Подписание договора.**
17. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
 18. Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора, или вы используете типовые договоры?
 19. Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?
 20. Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?
 21. В случае, если контрагент находится не в г. Москве или Московской области, как вы взаимодействуете?
 22. В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?
 23. Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания Вами?
 24. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?
 25. Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
 26. Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.
 27. Как у Вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?
 28. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С Торговля, 1С-Склад?
 29. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
 30. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?
 31. Есть ли склад и где он находится?
 32. Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?
 33. В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?
 34. Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?
 35. В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
 36. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.
 37. Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые Вы оформляете.
 38. Перечислите наименование документов, которые Вы оформляете.

Приложение N 2

**ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У РУКОВОДИТЕЛЯ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ**

ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)

1. Кем, в какой должности Вы работаете в ООО "1"?
2. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
3. Кто назначил Вас на эту должность?
4. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
5. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО "1" - это новые профессиональные навыки?
6. Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1"?
7. Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1", то каким образом это происходит?
8. Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО "1" учредителям?
9. Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?
10. Кто в вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?
11. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
12. Как происходит поиск контрагентов?
13. Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
14. Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?
15. Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?
16. Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.
17. Одобрение того или иного контрагента - это решение единоличное или коллегиальное?
18. Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.
19. Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?
20. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
21. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
22. Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?
23. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
24. Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

25. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
26. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
27. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
28. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
29. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора и учет товаров (работ, услуг).

30. В организации существуют какие либо регламентирующие документы по документообороту?
31. Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
32. Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?
33. Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?
34. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
35. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?
36. Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?
37. Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?
38. В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
39. Кто составляет претензий от ООО "1" в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?
40. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?
41. На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?
42. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?

Разъяснения госорганов:

Об умысле на получение необоснованной налоговой выгоды могут свидетельствовать:

- факты юридической, экономической и иной подконтрольности (в том числе на основании взаимозависимости контрагентов);
- транзитные операции между взаимозависимыми (аффилированными) участниками взаимосвязанных операций (в том числе через посредников, с особыми формами расчетов, сроками платежей);
- обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п.

Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между

взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п.

При этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.

Об искажении сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения могут свидетельствовать:

- действия, направленные на неправомерное применение спецрежимов (дробление бизнеса);
- действия, направленные на искусственное создание условий для применения пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- схемы, направленные на неправомерное применение соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки сторонами (отсутствие факта ее совершения);
- неотражение дохода (выручки) от реализации (в том числе от операций с использованием подконтрольных лиц);
- отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения

<Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" }

Характерными примерами такого "искажения" являются: создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения; создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения). К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика.

Об умышленности действий налогоплательщика при операциях с формально независимыми лицами могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- согласованность действий участников хозяйственной деятельности;
- предопределенность движения денежных и товарных потоков;
- ряд неслучайных действий ради единой цели - отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения или отчетности, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии

Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" {КонсультантПлюс}

При взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии. Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

Таким образом, налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств: существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога; потери бюджета.

Сделкой, основная цель которой - неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) налога, могут признать сделку:

- не обоснованную с точки зрения предпринимательского риска и несвойственную обороту (экономически необоснованное присоединение компании с убытком без активов и т.п.);
- совершенную не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования

Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" {КонсультантПлюс}}

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

- **Чтобы доказать, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, инспекция может осмотреть территорию, допросить свидетелей, истребовать документы, исследовать хозяйственную деятельность, пропускной режим и пр.**

Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" {КонсультантПлюс}}

Налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно. В этих случаях налоговые органы должны эффективно использовать такие механизмы как: получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции); проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств; сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий); инвентаризация имущества; анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.); истребование документов (информации), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие. Для целей установления фактов выполнения налогоплательщиком работ, услуг собственными силами основным доказательством может являться информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц проверяемого налогоплательщика, занятых на производстве; истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, лиц, осуществляющих технический надзор; выявления иных, "непроблемных", контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

Об использовании формального документооборота могут свидетельствовать:

- **обналичивание денежных средств налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом;**
- **использование обналиченных средств на нужды учредителей налогоплательщика, его должностных лиц;**
- **использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещениях) налогоплательщика и пр.**

<Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" {КонсультантПлюс}}

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков налоговыми органами необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в [пункте 2 статьи 54.1](#) НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычая делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций). По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений налогоплательщика и ответственных лиц по установленным противоречиям. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов.

При проведении допросов лиц, числящихся подписантами первичных документов, налоговыми органами необходимо реализовывать свое право на изъятие образцов почерка для дальнейшего проведения почерковедческой экспертизы.

Доказательства фальсификации документов, предоставляемых налогоплательщиком, могут использоваться только с учетом того, что проведение экспертизы не может рассматриваться как самостоятельное и достаточное доказательство налогового нарушения.

Кроме того, пункт 3 статьи 54.1 НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Данные критерии закреплены в статье 54.1 НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N ЕД-5-9/547@

О ВЫЯВЛЕНИИ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Федеральная налоговая служба обращает внимание на необходимость при осуществлении мероприятий налогового контроля для подтверждения факта получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды руководствоваться следующим.

Согласно анализу вынесенных в 2016 году решений по результатам налоговых проверок, а также принятых решений по жалобам налогоплательщиков и результатов судебного обжалования данных решений в ряде случаев в целях подтверждения фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды сбор доказательственной базы осуществляется налоговыми органами формально.

Налоговые органы, не оспаривая реальность осуществления хозяйственной операции с контрагентом, подтвержденной первичными документами, ограничиваются выводами о недостоверности таких документов, основанными только на допросах руководителей контрагентов, заявивших о своей непричастности к деятельности организаций, или на результатах почерковедческих экспертиз.

Налоговым органам следует исходить из того, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с использованием цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговыми органам необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). В этом случае налоговыми органами в качестве самостоятельного основания для возложения негативных последствий на налогоплательщика не могут приводиться признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств по выпискам банков.

Данный вывод следует из пункта 31 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017, в котором указано, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, рассматривая аналогичные споры, сделала общий вывод о том, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и других звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. Такие выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 по делу N А40-71125/2015 (ООО "Центррезионуголь", от 6 февраля 2017 г. N 305-КГ16-14921 по делу N А40-120736/2015 (ПАО "СИТИ").

С учетом изложенного Федеральная налоговая служба отмечает, что установление по результатам налоговой проверки факта подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не является безусловным и достаточным основанием для вывода о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

В целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Налоговым органам необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании - поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании - контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации

партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам; отсутствие у налогоплательщика информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно - свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

Необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах контрагента); результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроверочного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговым органом в акте налоговой проверки должны быть отражены все доказательства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Федеральная налоговая служба поручает начальникам межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации обеспечить неукоснительное исполнение положений настоящего письма, межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам необходимо обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

Как проверить добросовестность контрагента

Проверьте на сайте ФНС:

- зарегистрирована ли фирма в ЕГРЮЛ egrul.nalog.ru/. Здесь же можно бесплатно скачать выписку
- есть ли у нее налоговая задолженность и сдает ли она отчетность service.nalog.ru/zd.do
- сколько уплатила налогов nalog.ru/opendata/7707329152-paytax/
- привлекалась ли к ответственности за налоговые правонарушения nalog.ru/opendata/7707329152-taxoffence/
- сколько должна налогов, пеней и штрафов nalog.ru/opendata/7707329152-debtam/
- применяет ли спецрежим nalog.ru/opendata/7707329152-snr/
- величину ее доходов и расходов по бухгалтерности nalog.ru/opendata/7707329152-revexp/
- есть ли работники и их среднесписочную численность nalog.ru/opendata/7707329152-sshr/
- не заявлял ли директор о том, что не имеет к фирме отношения service.nalog.ru/svl.do

Комплексную информацию о контрагенте можно получить с помощью сервиса "Прозрачный бизнес" - pb.nalog.ru/. Пока сервис работает в тестовом режиме.

Воспользуйтесь другими официальными ресурсами и узнайте:

- является ли фирма действующей vestnik-gosreg.ru/publ/fz83/
- насколько часто она судится и по каким вопросам kad.arbitr.ru/
- есть ли у фирмы долги по исполнительным документам fssprus.ru/iss/ip/

Если сделка крупная, можете запросить у контрагента заверенные копии ([Письмо](#) ФНС от 11.02.2010 N 3-7-07/84):

- устава, свидетельств о госрегистрации и о постановке на налоговый учет
- решения о назначении руководителя, второй и третьей страниц его паспорта. Паспорт можно проверить на сайте МВД сервисы.гувм.мвд.рф/info-service.htm?sid=2000
- последней бухгалтерности. Годовой отчет по [запросу](#) бесплатно выдадут в Росстате

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@

О РЕКОМЕНДАЦИЯХ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральная налоговая служба в связи со вступлением в силу [статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), введенной Федеральным [законом](#) от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 163-ФЗ), а также в целях формирования единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами (далее - налогоплательщики) пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, направляет Рекомендации.

Введенная [Законом](#) N 163-ФЗ [статья 54.1](#) НК РФ направлена на предотвращение использования "агрессивных" механизмов налоговой оптимизации.

[Статья 54.1](#) НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

Налоговым органам следует учитывать, что [статья 54.1](#) НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем, при применении положений указанной статьи действуют применяемые налоговыми органами законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств.

Доказывание обстоятельств, предусмотренных [пунктом 1 статьи 54.1](#) НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных [пунктом 2 статьи 54.1](#) НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с [разделами V, V-1, V-2](#) НК РФ.

Следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка в целом.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 2](#) Закона N 163-ФЗ положения [пункта 5 статьи 82](#) НК РФ (в редакции данного Федерального закона) применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу [Закона](#) N 163-ФЗ, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу [Закона](#) N 163-ФЗ.

Таким образом, понятия, отраженные в [Постановлении](#) Пленума N 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу [Закона](#) N 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона.

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт [статьи 54.1](#) НК РФ.

Так, [пунктом 1 статьи 54.1](#) НК РФ предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Данные положения следует применять в случае доказывания умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неуплате (неполному уплате) сумм налога, подлежащего уплате налоговым агентом. **При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения [пункта 1 статьи 54.1](#) НК РФ.**

Характерными примерами такого "искажения" являются: создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения; создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения). К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по [пункту 1 статьи 54.1](#) НК РФ, могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 110](#) НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен учитывать, что обстоятельства подконтрольности сами по себе не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика.

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны указывать обстоятельства, свидетельствующие о возможности влияния проверяемого налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности, манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по сделкам (операциям), искусственного создания условий для использования налоговых преференций.

При этом установление умысла не может сводиться к простому перечислению всех сделок (операций), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, и приведению анализа возможности влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности. Необходимо указывать конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

При взаимодействии налогоплательщика с формально независимыми лицами в ряде случаев об умышленности действий могут свидетельствовать обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии. Также, при проведении мероприятий налогового контроля в целях устранения последствий нарушений в виде неуплаты налогов устанавливаются фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

Таким образом, налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств: существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога; потери бюджета.

Согласно пункту 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 указанной статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих двух условий:

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

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

Налоговым органам следует учитывать, что пункт 2 указанной статьи содержит условия, только при соблюдении которых у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам, то есть установление факта нарушения налогоплательщиком данных условий является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов. При этом налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ условий (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если имеются доказательства наличия у налогоплательщика основной цели совершения сделки (операции) - неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора), и (или) подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, если материалы проверки свидетельствуют, что товар (работа, услуга) исходят от иного лица, а не от заявленного контрагента).

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

В подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Таким образом, в рамках применения положений подпунктов 1 и 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ налоговому органу следует доказывать, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии (при выявлении фактов несоблюдения условий, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ), и (или), что сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом, и налогоплательщик использовал формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) (при выявлении фактов несоблюдения условий, установленных в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций.

Налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно. В этих случаях налоговые органы должны эффективно использовать такие механизмы как: получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции); проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств; сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий); инвентаризация имущества; анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.); истребование документов (информации), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие. Для целей установления фактов выполнения налогоплательщиком работ, услуг собственными силами основным доказательством может являться информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц проверяемого налогоплательщика, занятых на производстве; истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, лиц, осуществляющих технический надзор; выявления иных, "непроблемных", контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

Налоговый орган не должен ставить перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков налоговым органам необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в [пункте 2 статьи 54.1](#) НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычая делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций). По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений налогоплательщика и ответственных лиц по установленным противоречиям. При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов.

При проведении допросов лиц, числящихся подписантами первичных документов, налоговым органам необходимо реализовывать свое право на изъятие образцов почерка для дальнейшего проведения почерковедческой экспертизы.

Доказательства фальсификации документов, представляемых налогоплательщиком, могут использоваться только с учетом того, что проведение экспертизы не может рассматриваться как самостоятельное и достаточное доказательство налогового нарушения.

Кроме того, [пункт 3 статьи 54.1](#) НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Данные критерии закреплены в [статье 54.1](#) НК РФ для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам.

Настоящее письмо не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные рекомендации налоговым органам имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам, следственным органам и судам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Одновременно Федеральная налоговая служба поручает Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации (за исключением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Алтай) довести настоящие рекомендации до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО
от 12 февраля 2015 г. N ГД-4-3/2104@

**О НАПРАВЛЕНИИ
ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ ОТ 04.02.2015 N 03-03-10/4547
О НЕСУЩЕСТВЕННОСТИ ОШИБОК В ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТАХ**

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе [письмо](#) Минфина России от 04.02.2015 N 03-03-10/4547 о несущественности ошибок в первичных учетных документах.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации поручается довести данное [письмо](#) до нижестоящих налоговых органов, а также до налогоплательщиков.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО
Приложение

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО**

от 4 февраля 2015 г. N 03-03-10/4547

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о несущественности ошибок в первичных учетных документах и сообщает следующее.

Согласно [пункту 1 статьи 252](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами,

оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Статьей 313 Кодекса определено, что подтверждением данных налогового учета являются в том числе первичные учетные документы (включая справку бухгалтера).

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) оформлению первичным учетным документом подлежит каждый факт хозяйственной жизни организации.

Пунктом 4 статьи 9 Закона N 402-ФЗ предусмотрено, что формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Согласно пункту 2 статьи 9 Закона N 402-ФЗ обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных вышеуказанным пунктом, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Таким образом, каждый налогоплательщик определяет свои формы первичных учетных документов самостоятельно. Указанные документы могут быть разработаны на базе форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Разработанные налогоплательщиком первичные учетные документы могут состоять как только из обязательных реквизитов, так и из обязательных и дополнительных реквизитов.

Ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Директор Департамента
И.В.ТРУНИН

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НК РФ В 2019 ГОДУ

Суть ст. 54.1 НК РФ заключается в том, что она очерчивает пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, сбора, страховых взносов, то есть устанавливает условия, при которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога), а при каких - нет, в том числе при исчислении налога на прибыль организаций.

Налогоплательщики уверены, что рассматриваемая норма позволяет им защитить свои права, в том числе в судебном порядке. Особые надежды возлагаются на п. 3 ст. 54.1 НК РФ, в котором сказано, что не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерным уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога следующие обстоятельства:

- *подписание первичных учетных 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 запрещенных законодательством сделок (операций).*

Хотелось бы отметить, что в данном случае ключевым является уточнение, что приведенные обстоятельства не могут быть **самостоятельными основаниями**, но в совокупности, а также вместе с другими фактами ничто не мешает им выступить подтверждающими доказательствами, например, факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Положения ст. 54.1 НК РФ в силу ст. 2 Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ применяются к выездным налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления данного документа в законную силу - с 19.08.2017.

Отметим, что пока в арбитражной практике рассматриваются дела по результатам налоговых проверок, назначенных до 19.08.2017. Поэтому несмотря на то, что со времени ввода в действие ст. 54.1 НК РФ прошло почти два года, на момент подготовки данного материала автору не удалось найти ни одного судебного решения, в котором названная норма нашла свое практическое применение.

Разъяснения контролирующих органов по вопросам применения статьи 54.1 НК РФ

Контролирующие органы продолжают разъяснять нормы, установленные [ст. 54.1](#) НК РФ, отвечая на конкретные вопросы налогоплательщиков. Выделим наиболее актуальные.

Оказание услуг третьим лицом. Согласно [п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, если при выполнении прочих условий обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Налогоплательщики беспокоятся о выполнении данного условия в ситуации, когда, например, для оказания услуг по перевозке и транспортной экспедиции грузов автомобильным транспортом общество привлекает третьих лиц, имеющих право привлекать иных исполнителей, список которых согласован между этими третьими лицами и ООО. Получается, что услуга по перевозке груза фактически оказывается не обществом или третьим лицом, а согласованным исполнителем, о котором в транспортной накладной сведения указаны только в графе "Транспортное средство".

В Письме от 06.11.2018 N ЕД-4-2/21502@ налоговики разъясняют, что указанные обстоятельства не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения обществом налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Это означает, что сам по себе данный отдельный факт не запрещает налогоплательщику учитывать соответствующие расходы для целей налогообложения. При этом уточнено, что при проведении мероприятий налогового контроля в отношении ООО налоговый орган может установить иные обстоятельства, свидетельствующие об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по сделке (операции). Вопрос о соблюдении (несоблюдении) налогоплательщиком условий, предусмотренных [п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ, может быть решен только по результатам исследования всех фактических обстоятельств конкретного дела.

Дробление бизнеса. Поскольку конкретных и четких критериев понятия "дробление бизнеса" действующим законодательством не установлено, выполнение условий, установленных [ст. 54.1](#) НК РФ, вызывает вопросы у организаций, которые входят в группы компаний или в холдинги. Может ли такая схема организации операционной деятельности группы компаний нести в себе риски привлечения к налоговой ответственности ввиду наличия признаков схемы дробления бизнеса?

В Письме Минфина России от 15.02.2019 N 03-02-07/1/9647 со ссылкой на [ст. 54.1](#) НК РФ указано, что вывод о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса может быть сделан при наличии доказательств, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса самого по себе, что признается оптимизацией предпринимательской деятельности, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

Наличие или отсутствие фактов, указанных в [п. 1 ст. 54.1](#) НК РФ, и несоблюдение условий, закрепленных в [п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ, можно установить только на основании исследования собранных в рамках мероприятий налогового контроля документальных доказательств, свидетельствующих о занижении налоговой базы и (или) подлежащих уплате сумм налогов.

Рекомендации по применению [ст. 54.1](#) НК РФ и информация по обзору судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц, даны в Письмах ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ и от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@.

Соблюдение условий, установленных [ст. 54.1](#) НК РФ. [Пунктом 1 ст. 54.1](#) НК РФ установлен запрет на уменьшение налоговым агентом налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности.

Отметим, что вопрос о соблюдении (несоблюдении) налогоплательщиком условий, предусмотренных [ст. 54.1](#) НК РФ, может быть решен только по результатам исследования всех фактических обстоятельств конкретного дела (**Письмо Минфина России от 05.04.2019 N 03-03-06/1/23955**).

Сомнительные контрагенты - проблемы для налогоплательщика

Реальность деятельности налогоплательщика подтверждается в первую очередь его взаимодействием с контрагентами. Для исключения претензий со стороны проверяющих в получении необоснованной налоговой выгоды, в том числе организации формального документооборота, необходимы надежные контрагенты.

Поскольку критериев "надежности" контрагентов не установлено, каждый налогоплательщик сам для себя решает, какие факты о своих поставщиках, заказчиках будут необходимы для вынесения вердикта о его "добропорядочности". Не установлено и периодичности уточнения этих данных. Кстати, на практике многие компании собирают досье на своих контрагентов и принимают на основе полученной информации решение о сотрудничестве.

Отдельные факты о деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей можно найти в открытом доступе, в том числе официальную информацию. Посмотрим, как в этом случае может помочь налоговая служба.

Согласно [п. 9 ст. 84](#) НК РФ сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено [ст. 102](#) НК РФ. **В соответствии с [п. 1 ст. 102](#) НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, плательщика страховых взносов, за исключением сведений, указанных в названном пункте, в том числе о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и о среднесписочной численности работников организации за календарный год, предшествующий году размещения указанных сведений в Интернете ([п. 1.1 ст. 102](#) НК РФ).**

Указанные сведения об организациях подлежат размещению в форме открытых данных на официальном сайте налогового ведомства в порядке, утвержденном [Приказом](#) ФНС России от 29.12.2016 N ММВ-7-14/729@. Сразу скажем, что такие сведения по запросам не предоставляются, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами (**Письмо Минфина России от 21.08.2018 N 03-02-08/59311**). При этом на официальном сайте ФНС могут быть размещены только сведения, которые имеются у налогового органа.

Указанные сведения размещаются на официальном сайте ФНС в форме открытых данных и находятся в открытом доступе не менее года, следующего за днем их размещения. Наборы открытых данных размещаются на сайте налогового ведомства **ежегодно** в отношении каждой организации:

- **1 августа** - ИНН, наименование специального налогового режима, применяемого организацией (по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году их размещения), сведения об участии в консолидированной группе налогоплательщиков (по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году их размещения), сведения о среднесписочной численности работников организации за календарный год, предшествующий году размещения;

- **1 октября** - наименование и сумма, уплаченная организацией в календарном году, предшествующем году размещения таких сведений, по каждому налогу и сбору, по страховым взносам (без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕЭС, сумм налогов, уплаченных налоговым агентом), а также суммы доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за предшествующий год;

- **1 декабря** - наименование, сумма недоимки, сумма задолженности по пеням, сумма задолженности по штрафам (по каждому налогу и сбору, страховым взносам, по которым у организации имеется недоимка и (или) задолженность по пеням и штрафам); общая сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам (по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году их размещения, при наличии такой недоимки и задолженности по пеням и штрафам по состоянию на 1 октября года размещения указанных сведений), сведения о наличии налоговых правонарушений и мерах ответственности за их совершение с указанием общего размера штрафа (в отношении налоговых правонарушений, решения о привлечении к ответственности за совершение которых вступили в силу в период с 1 января по 31 декабря года, предшествующего году размещения указанных сведений, при неуплате штрафа в срок до 1 октября года размещения таких сведений).

Но отметим, что пока не вся заявленная информация представлена на сайте ФНС, идет поэтапное наполнение данного ресурса, в том числе в 2019 году, полностью база будет сформирована в 2020 году ([Приказ ФНС России от 30.05.2018 N ММВ-7-14/361@](#)).

Комплексную информацию о налогоплательщике-организации можно получить в сервисе "**Прозрачный бизнес**". Отметим, что данный сервис не содержит сведений об индивидуальных предпринимателях. Зато об организациях можно узнать многое:

- ИНН и сведения об основном виде деятельности и уставном капитале организаций;
- сведения об адресе организации и наличии информации о недостоверности указанного адреса;
- сведения о наличии недостоверных сведений об органах управления организаций;
- сведения о многократном участии органов управления организаций в других компаниях;
- сведения о включении организации в реестр субъектов МСП;
- сведения о публикации сообщений в журнале "Вестник государственной регистрации".

Используя данный сервис, можно также оперативно получить сведения из ЕГРЮЛ, реестра дисквалифицированных лиц, о многократном участии физического лица в организациях, об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами, и др.

Безусловно, использование названного сервиса поможет повысить защищенность при выборе контрагентов компаний.

В отдельном сервисе "**Сведения о юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов и/или не представляющих налоговую отчетность более года**" можно получить сведения о юридических лицах, не представляющих налоговую отчетность более года и/или имеющих по состоянию на 01.06.2019 превышающую 1 000 руб. задолженность по уплате налогов, которая направлялась на взыскание судебному приставу-исполнителю.

Какие доказательства налогового органа могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды, в частности, что основной целью сделки является неуплата (зачет, возврат) налогов (взносов)?

Условия признания налоговой выгоды необоснованной

ФНС России в [Письме](#) от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ разъяснила нормы применения [ст. 54.1](#) НК РФ. При доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды. Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, и т.п.

Рекомендации по применению положений [ст. 54.1](#) НК РФ также даны в [Письме](#) ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ (далее - Рекомендации).

Так, в [Рекомендациях](#) отмечается, что при отсутствии доказательств умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения [п. 1 ст. 54.1](#) НК РФ.

Доказывание умысла состоит в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, налоговые органы для целей применения [п. 1 ст. 54.1](#) НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

- **существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось);**
- **причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;**
- **умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога;**
- **потери бюджета.**

Цель сделки при оценке обоснованности налоговой выгоды

В Рекомендациях отмечается, что при установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций.

Дополнительными доказательствами в случае выявления фактов несоблюдения налогоплательщиком условий, установленных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ, могут быть нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

Подтверждение исполнения сделки иным лицом при оценке обоснованности налоговой выгоды

Законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах (пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Согласно Рекомендациям налоговые органы должны опровергать реальность спорной сделки (операции) посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, и (или) доказывания фактов, свидетельствующих о том, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой (операцией), выполнено проверяемым налогоплательщиком самостоятельно.

Для доказывания указанных фактов налоговые органы могут применять ряд проверочных мероприятий: осмотр территории, допросы свидетелей, истребование документов, проверка контрагентов, анализ хозяйственной деятельности и финансовых потоков, исследование пропускного режима и пр.

Обстоятельства, свидетельствующие о получении необоснованной налоговой выгоды

ФНС России в Рекомендациях пояснила, что ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Понятия, отраженные в Постановлении Пленума N 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, не используются в рамках проведения проверок с применением указанной статьи.

В то же время, полагаем, определенные подходы, сформированные в соответствии с Постановлением Пленума N 53, могут и далее использоваться налоговыми органами при применении положений ст. 54.1 НК РФ. Кроме того, они остаются актуальными для проверок, назначенных до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ.

В Постановлении Пленума N 53 указано, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

В Письме ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@ "О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды" отмечено, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, могут свидетельствовать доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

Таким образом, о получении необоснованной налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства.

1. Обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований НК РФ, с целью предъявления к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и отнесения затрат в состав расходов по налогу на прибыль: **отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств.** Участником контрагентов является сам налогоплательщик (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.05.2015 N Ф08-2263/2015).

2. **Искусственное вовлечение в финансово-хозяйственную деятельность взаимозависимого посредника и использование нерыночных цен в целях занижения налогооблагаемой базы (Определение Верховного Суда РФ от 25.09.2017 N 304-КГ17-13105).**

3. Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, **направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения (Определение Верховного Суда РФ от 10.04.2015 N 305-КГ15-2304).**

4. Обстоятельства, свидетельствующие о том, что, являясь **собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (Определение Верховного Суда РФ от 02.06.2016 N 305-КГ16-4920).**

Практика применения статьи 54.1 НК РФ

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11.12.2018 N Ф02-5094/2018 по делу N А33-25933/2017

По мнению общества, ему необоснованно было отказано в вычетах по НДС, т.к. это противоречит положениям [ст. 54.1 НК РФ](#) о пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы.

Как указал суд, признавая позицию общества неправомерной, к выводам из решения ИФНС по проверке, принятого до вступления в силу [ст. 54.1 НК РФ](#) (введенной Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ), положений данной [нормы](#) не применяются.

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.04.2018 N Ф01-824/2018 по делу N А31-9839/2016

По мнению общества, [ст. 54.1 НК РФ](#) о пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы как улучшающая положение налогоплательщика должна быть применена при рассмотрении спора.

Суд, исследовав обстоятельства дела, признал позицию налогоплательщика необоснованной. [Статья 54.1 НК РФ](#) введена в действие с 19.08.2017. Одновременно [ст. 82 НК РФ](#) дополнена [п. 5](#), согласно которому доказывание обстоятельств, предусмотренных [ст. 54.1 НК РФ](#), производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля. При этом в силу прямого указания закона новые нормы применяются к выездным налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены после 19.08.2017. Из приведенных норм не следует, что [ст. 54.1 НК РФ](#) каким-либо образом улучшает положение налогоплательщика (в том числе устанавливает дополнительные гарантии защиты его прав) по сравнению с тем, которое было определено ранее. Учитывая, что решение о проведении выездной налоговой проверки в отношении общества принято задолго до 19.08.2017, оснований для применения [ст. 54.1 НК РФ](#) к рассматриваемому спору не имеется.

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.02.2018 N Ф01-6506/2017 по делу N А43-28798/2016

По мнению налогоплательщика, в рассматриваемом споре подлежит применению [ст. 54.1 НК РФ](#) о пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, установлено, что налогоплательщик создал формальный документооборот при отсутствии реальных хозяйственных операций, поэтому не вправе принять к вычету НДС по сделкам с заявленными контрагентами. При этом выездная налоговая проверка проведена до вступления в силу [ст. 54.1 НК РФ](#). Поэтому данная [норма](#), введенная в НК РФ в 2017 г., в настоящем споре не применяется.

Постановление АС ДВО от 30.05.2019 N Ф03-1872/2019. Решением суда первой инстанции обществу было отказано в удовлетворении заявления по мотиву доказанности налоговым органом факта получения необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного предъявления к вычету сумм НДС и занижения базы по налогу на прибыль по сделкам налогоплательщика с контрагентом.

Постановление от 15.02.2019 N 05АП-9644/2018 по делу N А51-12209/2018. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда решение суда первой инстанции было отменено, заявление общества удовлетворено, решение налогового органа признано недействительным как не соответствующее [НК РФ](#). Интересно, что данная судебная инстанция сочла возможным применить в этом случае [ст. 54.1 НК РФ](#), которая устанавливает, что при реальности хозяйственной операции и отсутствии у налогоплательщика цели неуплаты (неполной уплаты) и (или) зачета (возврата) суммы налога выявленные налоговым органом нарушения налогового законодательства у контрагента налогоплательщика не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Суд указал, что налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных [п. 2 ст. 54.1 НК РФ](#) условий. На основании данной [нормы](#) суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что налоговый орган не доказал отсутствие у общества реальных хозяйственных отношений с контрагентом. Но кассационная инстанция, куда обратился налоговый орган, признала применение [ст. 54.1 НК РФ](#) в данном случае неправомерным, поскольку решение о назначении налоговой проверки было вынесено до 19.08.2017.

Аналогичный подход к применению нормы, установленной [ст. 54.1 НК РФ](#), приведен в [Постановлениях АС ВСО от 15.01.2019 N Ф02-5702/2018 по делу N А19-9822/2018, АС МО от 06.06.2019 N Ф05-7637/2019 по делу N А41-68784/2018, АС ПО от 02.04.2019 N Ф06-45047/2019 по делу N А72-18474/2017, АС СЗО от 17.05.2019 N Ф07-4081/2019 по делу N А66-6935/2018.](#)

Таким образом, пока суды при вынесении вердиктов не применяют нормы [ст. 54.1 НК РФ](#), поскольку рассматриваемые дела основаны на результатах проверок, назначенных до 19.08.2017

Фирмы-однодневки используют для получения [необоснованной](#) налоговой выгоды. После временного использования эту фирму бросают, поэтому она и называется однодневкой.

Основные признаки однодневки ([Письмо ФНС от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@](#)):

- фирма зарегистрирована по адресу массовой регистрации. На сайте ФНС можно узнать, сколько компаний числится по конкретному адресу, - [service.nalog.ru/addrfind.do](#);
- учредитель или руководитель фирмы, указанный в ЕГРЮЛ, отрицает свою связь с ней. Например, говорит, что потерял паспорт, данные которого есть в ЕГРЮЛ, что на документах не его подпись;
- деятельность фирма не ведет, все ее операции существуют только на бумаге, численность работников и материально-производственная база недостаточны для ведения деятельности в тех объемах, которые следуют из документов;
- фирма не платит налоги, сдает нулевую отчетность либо не сдает вообще, не отвечает на запросы ИФНС.

Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" }

СПОСОБЫ ВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С ВЫСОКИМ НАЛОГОВЫМ РИСКОМ

1. Общие вопросы получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-"однодневок".

Использование в хозяйственной деятельности фирм-"однодневок" является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Концептуально суть схемы сводится к включению в

цепочку хозяйственных связей лиц, не исполняющих свои налоговые обязательства. Можно выделить два основных направления получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-"однодневок":

2. Применение схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Группа - совокупность лиц, осуществляющих деятельность на рынке недвижимости, в состав которой входит агентство недвижимости, а также взаимозависимые организации, ряд которых является фирмами-"однодневками";

Агентство недвижимости - одно из основных производственных подразделений группы, может выступать как инвестор, эмитент ценных бумаг, используемых для расчетов при приобретении недвижимости;

Зависимые организации - лица, формально являющиеся инвесторами строительства или эмитентами векселей, как правило не исполняющие свои налоговые обязательства.

Одна из самых распространенных схем реализации недвижимости выглядит следующим образом: лица, желающие приобрести квартиру, обращаются в агентство недвижимости, заключают договор инвестирования на строительство жилья. Расчеты по договору осуществляются векселями, приобретенными у зависимых от агентства недвижимости организаций, или заключаются договоры инвестирования с зависимыми по отношению к агентству недвижимости обществами, а оплата осуществляется векселями агентства недвижимости. Вексельные расчеты, в данном случае, не обусловлены разумным экономическим смыслом, покупатели квартир, обращаясь в агентство недвижимости, изначально не имеют намерений приобретать какие-либо ценные бумаги, их приобретение связано исключительно с расчетами за квартиры и навязано агентством недвижимости. То обстоятельство, что налоговые обязательства взаимозависимых по отношению к агентству недвижимости лиц исполняются не в полном объеме (чаще всего эти организации являются фирмами-"однодневками"), позволяет группе в целом незаконно минимизировать свои налоговые обязательства.

4. Схема получения необоснованной налоговой выгоды с использованием инвалидов.

Вниманию организаций, применяющих льготу по [подпункту 2 пункта 3 статьи 149 НК РФ](#).

5. Схема получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Вниманию налогоплательщиков, использующих в хозяйственной деятельности фиктивных посредников

6. Схема получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных инвестиционных инструментов.

Вниманию профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также лиц, осуществляющих реализацию ценных бумаг.

Наряду с использованием в финансово-хозяйственной деятельности фирм-"однодневок" распространена схема получения необоснованной налоговой выгоды в связи с приобретением ценных бумаг.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

налогоплательщик - российская организация;

владельцы ценных бумаг (как правило, не являются резидентами Российской Федерации).

Схема получения необоснованной налоговой выгоды подразумевает под собой приобретение ценных бумаг. Выпуск ценных бумаг в таких случаях осуществляет компания, как правило, зарегистрированная в оффшорных территориях и не ведущая финансово-хозяйственную деятельность, не имеющая активов под обеспечение выпуска, банковской гарантии, поручительства третьих лиц. При этом объем выпуска ценных бумаг может быть значителен.

Выпущенные ценные бумаги реализуются заранее определенному кругу лиц со значительной рассрочкой платежа, при этом оплата ценных бумаг предусмотрена позднее даты их погашения. То есть, размещение и последующая реализация не направлены на привлечение денежных средств.

В дальнейшем данные ценные бумаги вносятся в уставный капитал реально действующих российских организаций. В свою очередь российская организация реализует полученные ценные бумаги фирмам-"однодневкам" с убытком, включая в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций стоимость ценных бумаг по данным налогового учета у передающей стороны.

В этом случае необоснованная налоговая выгода возникает вследствие уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму полученного убытка.

**Утвержден
Президиумом Верховного Суда
Российской Федерации
16 февраля 2017 года**

ОБЗОР ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ДЕЛ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАЗДЕЛА V.1 И СТАТЬИ 269 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Верховным Судом Российской Федерации проведено изучение материалов судебной практики и поступивших от судов вопросов, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс), устанавливающих правила налогового контроля за сделками, которые могут совершаться на нерыночных условиях взаимозависимыми лицами, корректировки налоговых баз по таким сделкам.

Федеральным законом от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" начиная с **01.01.2012 часть первая НК РФ дополнена разделом V.1 "Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении"**. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании". По этой причине к налоговым периодам после 01.01.2012 не применяются положения статей 20 и 40 Кодекса, ранее закреплявшие основания для признания лиц взаимозависимыми и устанавливавшие принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Положения указанного раздела направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, обеспечение справедливого и экономически обоснованного распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации. В связи с этим статья 105.3 Кодекса вводит правило, согласно которому в установленных разделом V.1 НК РФ случаях для целей налогообложения должны учитываться доходы (прибыль,

выручка), которые не были получены налогоплательщиком вследствие его взаимозависимости с другим участником сделки.

В тех случаях, когда контролируемые в соответствии с разделом V.1 НК РФ сделки совершаются между российскими налогоплательщиками и налоговыми резидентами иностранных государств (трансграничные операции), следует учитывать, что отдельные нормы о корректировке налоговых баз по таким операциям также могут быть предусмотрены международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, заключенными Российской Федерацией.

В целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением положений раздела V.1, пунктов 2 - 4 статьи 269 НК РФ, Верховным Судом Российской Федерации на основании статьи 126 Конституции Российской Федерации, статей 2 и 7 Федерального конституционного закона от 05.02.2014 N 3-ФКЗ "О Верховном Суде Российской Федерации" определены следующие правовые позиции.

1. Налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно разделу V.1 НК РФ и по общему правилу не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями.

2. Если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, в этих целях налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли), предусмотренные главой 14.3 Кодекса.

В практике судов возник вопрос о праве налоговых инспекций на использование методов определения доходов (прибыли, выручки), установленных разделом V.1 НК РФ, в тех случаях, когда главами части второй Кодекса предусмотрено использование рыночных цен для исчисления налогов по отдельным операциям.

Так, возможность использования рыночных цен, определенных с учетом статьи 105.3 Кодекса, в качестве основы для определения налоговой базы предусмотрена главой 21 НК РФ "Налог на добавленную стоимость" - **в целях исчисления этого налога при совершении товарообменных операций, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, оплате труда в натуральной форме (пункт 2 статьи 154 Кодекса), главой 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" - в целях исчисления этого налога при безвозмездном получении имущества, работ или услуг, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме (пункт 8 статьи 250 и пункты 4 - 6 статьи 274 Кодекса).**

3. По общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

4. Суд вправе признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения в случаях, не указанных в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ, если у контрагента налогоплательщика (взаимозависимых лиц контрагента) имелась возможность оказывать влияние на принимаемые налогоплательщиком решения в сфере его финансово-хозяйственной деятельности.

В судебной практике возник вопрос об обстоятельствах, которые должны учитываться при использовании судом предоставленного ему законом права на признание лиц взаимозависимыми для целей налогообложения.

Лица признаются взаимозависимыми в случаях, прямо предусмотренных пунктом 2 статьи 105.1 Кодекса, в частности, по основаниям, связанным с участием в капитале, осуществлением функций управления, служебной подчиненностью.

Помимо указанных формально-юридических признаков взаимозависимости пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ суду **предоставлено право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям - если отношения между этими лицами содержательно (фактически) обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 Кодекса, то есть имеется иная возможность другого лица определять решения, принимаемые налогоплательщиком.**

Разрешая вопрос о применении данной нормы, необходимо учитывать, что признание участников сделки взаимозависимыми в силу пункта 1 статьи 105.3, пункта 1 статьи 105.14 Кодекса имеет своей основной целью определение круга таких операций налогоплательщика, в отношении которых существует риск их совершения на коммерческих или финансовых влияющих на цену условиях, отличных от тех, которые бы имели место в отношениях между независимыми друг от друга контрагентами, действующими самостоятельно и на строго предпринимательских началах, то есть в своих собственных экономических интересах.

5. Взаимозависимость участников сделки может являться основанием для корректировки их доходов (прибыли, выручки) по правилам раздела V.1 НК РФ, если в отношении этой сделки соблюдается вся совокупность условий, при наличии которых она признается контролируемой.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 105.14 Кодекса к сделкам, совершенным между взаимозависимыми лицами, может быть приравнена совокупность сделок по реализации товаров (работ, услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, если такие лица в этой совокупности сделок выполняют только функцию по организации реализации товаров (работ, услуг).

Поскольку указанная в подпункте 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ совокупность сделок приравнивается к сделкам, совершенным между соответствующими взаимозависимыми лицами, то в отношении этой совокупности должны соблюдаться общие условия, при наличии которых такие сделки признавались бы контролируемыми, будучи совершенными между взаимозависимыми лицами.

Вопрос: О контроле соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО
от 27 ноября 2017 г. N ЕД-4-13/23938@**

ФНС России рассмотрела письмо по вопросу разъяснения [пункта 9 статьи 105.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) и сообщает следующее.

Согласно [пункту 1 статьи 105.3](#) Кодекса в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 105.3](#) Кодекса определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных [главой 14.3](#) Кодекса.

Согласно [пункту 1 статьи 105.17](#) Кодекса контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Таким образом, положения статьи [раздела V.1](#) Кодекса, в том числе [пункт 9 статьи 105.3](#) Кодекса, регулируют порядок определения цен в сделках, подлежащих налоговому контролю в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, предусмотренному [статьей 105.17](#) Кодекса.

Как указано выше, в случаях, не предусмотренных [разделом V.1](#) Кодекса, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении в рамках выездных и камеральных проверок.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в рамках выездной и камеральной проверки в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Указанная позиция изложена в [пункте 3](#) Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Кодекса, утвержденного Верховным судом Российской Федерации 16 февраля 2017 года.

ФНС России обращает внимание, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 34.2](#) Кодекса предоставление письменных разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах входит в полномочия Министерства финансов Российской Федерации.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса

Д.В.ЕГОРОВ

27.11.2017

[Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.06.2019 N Ф07-4941/2019 по делу N А13-1128/2018

По мнению налогового органа, общество занизило доход от реализации транспортных средств при их продаже взаимозависимым лицам по цене ниже рыночных.

Как указал суд, многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды наряду с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки. Вместе с тем налоговым органом такие обстоятельства не установлены. Более того, полученная инспекцией информация не отражает уровень рыночных цен и не может служить основанием для вывода о занижении доходов, поскольку не содержит анализ цен, применяемых в сделках в отношении аналогичных транспортных средств.

Суд признал необоснованным вывод налогового органа о занижении обществом доходов от реализации по налогу на прибыль.

[Постановление](#) Арбитражного суда Центрального округа от 22.04.2019 N Ф10-1216/2019 по делу N А36-11906/2017

По мнению ИФНС, налогоплательщик занизил налоговую базу по налогу на прибыль путем выплаты взаимозависимому лицу арендных платежей в завышенном размере.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС в данной части неправомерной, по общему правилу в случаях, не предусмотренных [разделом V.1](#) НК РФ, ИФНС не вправе оспаривать цену товаров, указанную сторонами сделки. В данном случае многократное отличие размера арендных платежей от рыночной цены не установлено, при этом действительный экономический смысл заключенных сделок по аренде имущества заключался в использовании его в коммерческой деятельности.

Поскольку реальность сделок ИФНС не оспаривается, а арендные платежи были приняты ИФНС в составе расходов, суд пришел к выводу о том, что оснований для начисления по данному эпизоду налога на прибыль не имелось.

[Постановление](#) Арбитражного суда Центрального округа от 07.02.2019 N Ф10-5692/2018 по делу N А62-8105/2017

По мнению ИФНС, налогоплательщику правомерно доначислены НДС и налог на прибыль в связи с реализацией производимой продукции взаимозависимым лицам по заниженным ценам.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС правомерной, реализация производимой налогоплательщиком продукции производилась исключительно взаимозависимым лицам. При этом процент прибыли к полной себестоимости продукции варьируется в диапазоне от 0% до 5%, тогда как контрагенты дальше реализовали товар с наценкой от 32% до 77%.

ИФНС для определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика применен метод сопоставимой рентабельности, в соответствии с которым рентабельность налогоплательщика составила ниже минимального значения рыночного интервала рентабельности затрат. Проверив расчет, суд пришел к выводу, что оспариваемое решение налогового органа соответствует закону.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

О ПРОФИЛАКТИКЕ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Список изменяющих документов
(в ред. [письма](#) ФНС России от 21.09.2018 N ЕД-4-15/18411@)

Федеральная налоговая служба в рамках реализации мероприятий приоритетной программы "Реформа контрольно-надзорной деятельности" и Стандарта комплексной профилактики нарушений обязательных требований в целях профилактики нарушений законодательства о налогах и сборах, связанных с представлением в налоговые органы налоговых деклараций, подписанных неуполномоченными либо неустановленными лицами, при этом формально соответствующих требованиям [статьи 80](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), поручает организовать проведение мероприятий налогового контроля, направленных на превентивное исключение таких фактов в отношении налогоплательщиков <1>.

<1> Налогоплательщики, имеющие ряд признаков, свидетельствующих о возможной непричастности к ведению финансово-хозяйственной деятельности, в частности: представляют уточненные налоговые декларации с некорректным порядковым номером корректировки; руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели уклоняются от явки на проведение допросов (более 2-х раз); руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели не проживают по месту регистрации; доверенности на представление интересов выданы представителям, зарегистрированным (проживающим) в других субъектах РФ; вновь созданные организации (дата создания (регистрации) 2017 год); организации на протяжении нескольких предыдущих отчетных (налоговых) периодов представляли "нулевую" отчетность; суммы доходов, отражаемые в налоговых декларациях, приближены к сумме расходов, удельный вес налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) составляет более 98%; организации не находятся по адресу регистрации; договора аренды с собственниками помещений не заключались; среднесписочная численность 1 человек, либо отсутствует; руководители организации не получают доходы, в том числе и в организации, руководителем которой являются; налогоплательщики изменяют место постановки на учет; внесены сведения о смене руководителя организации, незадолго до представления отчетности; отсутствуют расчетные счета в течение трех месяцев, с даты создания (регистрации) организации; расчетные счета закрыты; открыто (закрыто) множество расчетных счетов (более 10); движение денежных средств по расчетным счетам носит "транзитный" характер; расчетные счета открыты в банках, отличных от места регистрации организации; установлено "обналичивание" денежных средств, не устранены расхождения предыдущих периодов; в ЕГРЮЛ внесены сведения о недостоверности сведений об адресе, руководителе, учредителе организации, руководитель (учредитель) не является резидентом РФ и другое.
(в ред. [письма](#) ФНС России от 21.09.2018 N ЕД-4-15/18411@)

Для сбора доказательств, свидетельствующих о нарушении положений [пункта 5 статьи 80](#) Кодекса структурным подразделением, ответственным за проведение камеральных проверок необходимо осуществлять следующие мероприятия налогового контроля:

1. допрос:

- руководителя юридического лица, индивидуального предпринимателя.

В ходе допроса необходимо осуществить проверку полномочий лиц (в том числе выдавших доверенности) и установить причастность (непричастность) лиц к ведению финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, подписанию налоговых деклараций, выдаче соответствующих доверенностей, получению сертификатов ключей электронных подписей.

При этом, в ходе допроса необходимо установить указанные выше обстоятельства в отношении всех организаций, в которых лицо является руководителем (учредителем).

- лиц, являющихся учредителями юридического лица, иных лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, в том числе лиц, представивших и (или) подписавших документ по доверенности, представляющих интересы при регистрации налогоплательщика в налоговом органе, а также заявителей, обратившихся за получением сертификатов ключей проверки электронных подписей, или лиц, выступающих по доверенности от имени заявителей, в целях установления владельца (распорядителя) сертификата ключа проверки электронной подписи и квалифицированного сертификата и проверки их полномочий.

2. В случае необходимости рекомендуется продолжить осуществление мероприятий налогового контроля, в частности:

2.1. осмотр помещений по адресу юридического лица в пределах места нахождения юридического лица в целях проверки достоверности сведений об адресе, внесенном в ЕГРЮЛ.

Результаты проведенных налоговым органом допросов лиц, указанных в [пункте 1](#) настоящем поручении, а также результаты осмотров помещений фиксируются в протоколах и в обязательном порядке подлежат отражению в информационном ресурсе "Допросы и осмотры".

2.2. истребование в соответствии с [пунктом 2 статьи 93.1](#) Кодекса у банков документов (информации) в целях установления и проверки полномочий лиц, обратившихся для открытия счета, а также проверки полномочий лиц, указанных в карточке, на распоряжение средствами, находящимися на счете, при заключении договора банковского счета.

2.3. истребование в соответствии с [пунктом 2 статьи 93.1](#) Кодекса документов (информации) у удостоверяющего центра с целью установления и проверки полномочий лиц, обратившихся за получением сертификатов ключей проверки электронных подписей, а также получения информации о результатах проверки удостоверяющим центром исполнения лицом положений, установленных Федеральным законом от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи".

При получении доказательств, подтверждающих компрометацию ключа электронной подписи, необходимо руководствоваться письмом Управления информационных технологий ФНС России от 28.08.2017 N 6-3-04/0154дсп@.

2.4. проведение экспертизы документов, а также экспертизы информации на машинных носителях (почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая) в соответствии с [пунктом 1 статьи 95](#) Кодекса в целях исключения фактов представления фиктивных документов, проверки достоверности подписей лиц (руководителя юридического лица, индивидуального предпринимателя, иных лиц).

Мероприятия, указанные в [пунктах 1 - 2](#) в отношении налогоплательщиков, необходимо проводить заблаговременно в сроки, достаточные для их завершения до наступления сроков представления в налоговый орган налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

После представления налогоплательщиком налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций при установлении по результатам проведения вышеуказанных мероприятий налогового контроля совокупности фактов, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком требований, установленных [пунктом 5 статьи 80](#) Кодекса, территориальным налоговым органом может быть инициирована процедура аннулирования таких налоговых деклараций.

В этой связи, территориальному налоговому органу в адрес налогоплательщиков необходимо направить в срок не позднее 5 рабочих дней с момента аннулирования уведомление о признании налоговой декларации недействительной.

[Инструкция](#) по отзыву (аннулированию) налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций приведена в приложении к настоящему письму.

Положения настоящего письма не подлежат применению в отношении налоговых деклараций, по которым срок камеральной налоговой проверки завершен.

Руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, Межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам обеспечить организацию работы в соответствии с настоящим поручением.

Управлениям довести настоящее поручение до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ
Приложение

ИНСТРУКЦИЯ ПО ОТЗЫВУ (АННУЛИРОВАНИЮ) НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

На основании письма ФНС России от 11.11.2016 N 15-3-03/466@ в версии ПК "СЭОД" 2.7.180.11 от 18.05.2018 г. выполнена доработка программного комплекса в части:

- перевода налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций в "Реестр деклараций ЮЛ, не подлежащих обработке" или "Реестр деклараций ФЛ, не подлежащих обработке" в соответствии со справочником кодов, характеризующих основания для перевода налоговых деклараций;
- формирования и направления налоговым органом уведомления о признании налоговой декларации недействительной (далее - Уведомление), в формате xml или на бумажном носителе в случае перевода налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций в "Реестр деклараций ЮЛ, не подлежащих обработке" или "Реестр деклараций ФЛ, не подлежащих обработке".

Отзыву (аннулированию) подлежат актуальные налоговые декларации, у которых отсутствует дата окончания камеральной налоговой проверки. При этом, только налоговые декларации по налогу на прибыль организаций, представленные за налоговый период - год, могут быть отозваны (аннулированы).

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 2 ноября 2018 г. N ЕД-4-15/21496@

ОБ ОТЗЫВЕ ПИСЬМА ФНС РОССИИ ОТ 10.07.2018 N ЕД-4-15/13247@

Федеральная налоговая служба в связи с письмом Минюста России от 10.10.2018 N 01/133775-ЮЛ об отзыве с исполнения письма ФНС России от 10.07.2018 N ЕД-4-15/13247@ "О профилактике нарушений налогового законодательства" отзывает, с исполнения данное [письмо](#) ФНС России.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник РФ
2-го класса
Д.В.ЕГОРОВ

Нарушения, выявленные ФНС РФ, по расчетам НДС

Налог на добавленную стоимость (НДС)	
п. 1 ст. 146, ст. 153 НК РФ	Занижение налоговой базы в результате неполного отражения реализации товаров (работ, услуг)
п. 1 ст. 146 НК РФ	Занижение налоговой базы на стоимость безвозмездно переданного имущества
пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ	Невключение в налоговую базу строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления
п. 2 ст. 149, пп. 29 п. 3 ст. 149, п. 1 ст. 146 НК РФ	Занижение налоговой базы в результате неправомерного применения льготы
п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 167 НК	Занижение налоговой базы на суммы оплаты, частичной оплаты

РФ	(авансы полученные) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)
п. 2, 3 ст. 161 НК РФ	Неисполнение обязанности либо занижение налоговой базы налоговыми агентами по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДС арендаторами федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации, муниципального имущества
п. 1, 2 ст. 164 НК РФ	Неправомерное применение пониженной налоговой ставки 10%, в частности, при реализации изделий медицинского назначения, не входящих в перечень кодов медицинских товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции
ст. 165, п. 9 ст. 167 НК РФ	Необоснованное применение налоговой ставки 0% по реализации товаров на экспорт (исчисление сумм НДС с неподтвержденных экспортных операций)
ст. 169, 171, 172 НК РФ	Необоснованно включены в состав налоговых вычетов суммы НДС по взаимоотношениям с фирмами-однодневками, приняты к вычету суммы НДС без подтверждающих документов и/или на основании счетов-фактур, содержащих недостоверные сведения
п. 1 ст. 172 НК РФ	Необоснованное включение в состав налоговых вычетов сумм НДС при отсутствии счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, т.е. документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации
п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ	Отсутствие отдельного учета при осуществлении операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), и неправомерное заявление в связи с этим вычетов по НДС
пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ	Неправомерное предъявление к вычету сумм НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, не признаваемых объектами налогообложения
п. 5 ст. 173, п. 4 ст. 174 НК РФ	Неисчисление (неуплата) суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, лицами, не являющимися налогоплательщиками, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога
пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ	Невосстановление сумм НДС, ранее принятых к вычету при перечислении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) подлежат вычету в порядке, установленном статьями 171, 172 НК РФ
ст. 166, 171, п. 2 ст. 173 НК РФ	Неправомерное заявление вычетов по счетам-фактурам за пределами установленного трехлетнего срока с момента окончания налогового периода, в котором возникло право на их применение
п. 2, 3 ст. 161 НК РФ	Неисполнение обязанности либо занижение налоговой базы налоговыми агентами по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДС (в частности, арендаторами федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации, муниципального имущества)
пп. 1 п. 3 ст. 24, п. 1, 2 ст. 161, п. 4 ст. 173, п. 4 ст. 174 НК РФ	Неправомерное неисчисление, неудержание и неуплата (в качестве налогового агента) НДС с перечисленных денежных средств за услуги, оказанные иностранной компанией, не состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика

Что такое возмещение НДС

Если по итогам квартала сумма налоговых вычетов превысила исчисленный вами НДС (с учетом сумм восстановленного НДС), то разницу можно возместить из бюджета ([п. 2 ст. 173](#) НК РФ). Эта часть "входного" налога может быть ([п. п. 1, 4, 6 ст. 176](#) НК РФ):

- [возвращена](#) на ваш расчетный счет на основании заявления;
- [зачтена](#) в счет будущих платежей по НДС или по иным федеральным налогам на основании заявления;

- направлена на погашение вашей задолженности перед бюджетом (такой зачет инспекция проводит сама).
- Такая ситуация, как правило, возникает у организаций и предпринимателей:**
- при экспортных операциях;
 - если они реализуют продукцию по ставке 10%, а приобретают товары (работы, услуги) с применением ставки 20%;
 - если в течение квартала объемы реализованных товаров (работ, услуг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг).

Налог подлежит возмещению при соблюдении следующих условий ([п. п. 9, 10 ст. 165](#), [п. 2 ст. 173](#), [п. 1 ст. 176](#) НК РФ):

- вы подали в инспекцию декларацию с суммой НДС к возмещению;
- декларацию вы подали в пределах трехлетнего срока;
- вместе с декларацией вы представили соответствующие документы;
- вами соблюдены все условия для вычетов;

В каком порядке инспекция принимает решения о возмещении НДС

Если условия для возмещения НДС вами соблюдены и инспекция не выявила нарушений, то она обязана принять решение о возмещении НДС в течение семи рабочих дней по окончании камеральной проверки декларации ([п. 6 ст. 6.1](#), [п. 2 ст. 176](#) НК РФ).

Срок камеральной проверки составляет:

- по декларациям, которые вы подаете с 04.09.2018, - два месяца ([п. 2 ст. 88](#) НК РФ). См. [Обзор](#) изменений;
- по декларациям, поданным до 04.09.2018, - три месяца ([п. 2 ст. 88](#) НК РФ).

Если вы подали уточненную декларацию до окончания проверки первичной, то проверка прекращается и начинается камеральная проверка уточненки в те же сроки ([п. 9.1 ст. 88](#) НК РФ). Решение о возмещении инспекция должна принять также в семидневный срок после того, как окончит ее проверку.

В какой срок инспекция принимает решения о возмещении или отказе в возмещении НДС

Решение о возмещении НДС инспекция обязана принять в течение семи рабочих дней по окончании камеральной налоговой проверки, если не выявит нарушений ([п. п. 1, 2 ст. 176](#) НК РФ).

Если применен заявительный порядок возмещения налога, то решение о возмещении НДС может быть принято до завершения камеральной проверки ([п. п. 1, 8 ст. 176.1](#) НК РФ).

Решение об отказе в возмещении (полностью или частично) НДС принимается одновременно с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности после рассмотрения акта и материалов проверки руководителем инспекции ([п. 3 ст. 176](#) НК РФ).

Если инспекция возражает против возмещения только части суммы налога, то в этом случае (Постановления Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 [N 13678/11](#), от 12.04.2011 [N 14883/10](#)):

- в части налога, по которой нарушений не выявлено, срок на принятие решения о частичном возмещении - семь рабочих дней по окончании камеральной налоговой проверки;
- по оставшейся части налога инспекция вынесет решение об отказе в возмещении.

Причины для отказа в возмещении НДС

Налоговый орган может отказать в возмещении НДС по различным причинам. На практике чаще всего ими являются:

- ошибки в документах (например, в реквизитах), исправления в документах после отгрузки либо отсутствие документов, подтверждающих сделку, и т.п.;
- налоговая декларация с заявленной суммой НДС к возмещению подана по истечении трех лет после окончания соответствующего квартала;
- **инспекция выявила цель возмещения - получение необоснованной налоговой выгоды.**

Конкретные причины будут указаны в решении по результатам камеральной проверки декларации.

В случае несогласия с решением об отказе в возмещении НДС вы можете обжаловать его совместно с решением по камеральной проверке в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд ([п. п. 1, 2 ст. 138](#) НК РФ, [п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57](#)).

Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ:

У компаний, которые ведут деятельность и в России, и за рубежом, появилась возможность сэкономить на НДС. Поправки касаются операций, которые совершены начиная с июля.

Вычет НДС. При реализации работ или услуг вне РФ (например, консультационных, инжиниринговых услуг, а также услуг по разработке компьютерных программ и баз данных для иностранных компаний) "входной" НДС теперь можно ставить к вычету. Это выгоднее, чем учитывать НДС в стоимости.

Есть исключение: если операция подпадает под освобождение по [ст. 149](#) НК РФ, то по ней НДС нужно списывать в расходы, как и прежде. Это касается, например, отчуждения в пользу иностранных компаний прав на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ.

"Правило 5 процентов". При расчете пропорции реализация работ или услуг за рубежом теперь приравнена к облагаемым операциям. Если работы или услуги подпадают под освобождение по [ст. 149](#) НК РФ, послабление не действует, и они считаются необлагаемыми.

Напомним: если доля необлагаемых операций не превышает 5%, можно принять к вычету весь "входной" НДС. В противном случае ставить налог к вычету или учитывать в стоимости нужно согласно пропорции.

Амортизационная премия

Под амортизационной премией понимается право налогоплательщика одновременно включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в части ([п. 9 ст. 258](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 22.12.2014 N 03-03-06/1/66272):

- первоначальной стоимости основных средств (кроме полученных безвозмездно);
- расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Такие затраты вы можете включить в состав расходов в определенном размере.

Применение амортизационной премии - это ваше право, поэтому если вы решите его использовать, то порядок начисления, размер, а также критерии применения амортизационной премии в отношении всех или отдельных

объектов амортизационного имущества нужно закрепить в учетной политике организации (Письмо Минфина России от 21.04.2015 N 03-03-06/1/22577).

Амортизационная премия в отношении основных средств может быть установлена в размере не более 30% или не более 10% в зависимости от того, в какую амортизационную группу они включены, в соответствии с Классификацией основных средств (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Если ваше основное средство не указано в Классификации, то вы можете определить амортизационную группу исходя из срока полезного использования, установив его из технических условий или рекомендации изготовителя (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Размер амортизационной премии, который будете применять, вы должны закрепить в учетной политике.

Амортизационная премия до 30% может применяться в отношении основных средств, включенных в третью - седьмую амортизационные группы. Причем это касается не только затрат в виде первоначальной стоимости основных средств, но и расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию, увеличивающих первоначальную стоимость основного средства (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Амортизационная премия до 10% может применяться в отношении основных средств, включенных в любую амортизационную группу. Причем это касается не только затрат в виде первоначальной стоимости основных средств, но и расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию, увеличивающих первоначальную стоимость основного средства (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Амортизационная премия применяется организациями только в налоговом учете. Следует также помнить, что вы не можете применить амортизационную премию к основным средствам:

- полученным безвозмездно или по которым вы не несете фактических затрат на приобретение. Например, в случаях получения ОС в оплату доли в уставном капитале или акций, а также при выявлении ОС в результате инвентаризации (п. 9 ст. 258 НК РФ, Письма Минфина России от 08.06.2012 N 03-03-06/1/295 (п. 2), от 29.12.2009 N 03-03-06/1/829);
- не подлежащим амортизации. К примеру, ОС по которым вы применили инвестиционный вычет (пп. 9 п. 2 ст. 256, п. 9 ст. 258, п. 7 ст. 286.1 НК РФ).

В отношении первоначальной стоимости вновь приобретенных основных средств включайте ее в расходы в месяце, когда начали начислять амортизацию объекта. Оставшуюся часть первоначальной стоимости списывайте через амортизацию (п. 9 ст. 258, п. 3 ст. 272 НК РФ).

Если вы не воспользуетесь правом применения амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, то после его введения в эксплуатацию воспользоваться этим правом вы не сможете (Письмо Минфина России от 21.04.2015 N 03-03-06/1/22577).

Амортизационная премия в виде капитальных вложений, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основного средства, признается расходами на дату изменения его первоначальной стоимости (п. 9 ст. 258, п. 3 ст. 272 НК РФ).

В случае модернизации основных средств суммы, на которые изменяется их первоначальная стоимость, вы можете одновременно учесть в составе косвенных расходов (п. 9 ст. 258, п. 3 ст. 272 НК РФ).

Размер амортизационной премии в этом случае составит не более 10% (не более 30% - в отношении ОС третьей - седьмой амортизационных групп) таких сумм.

Оставшиеся суммы капвложений списываются через амортизацию и:

- при нелинейном методе - увеличивают суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп);
- при линейном методе - увеличивают первоначальную стоимость ОС.

Если вы модернизируете имущество несколько раз в течение срока его использования, то и амортизационную премию вы можете применять после каждой модернизации (Письмо Минфина России от 09.08.2011 N 03-03-06/1/462).

Резервы:

В налоговом учете можно создавать резервы по сомнительным долгам, на оплату отпусков, на ремонт ОС, на гарантийный ремонт и на НАОКР. Их создание - ваше право, а не обязанность. Поэтому решение о создании резерва зафиксируйте в учетной политике.

Резерв по сомнительным долгам

Напишите в учетной политике, что ведете учет с применением резерва (Письмо Минфина от 03.10.2018 N 03-03-06/1/71046).

Резерв рассчитывайте на последнее число каждого квартала. Включайте в него только сомнительные долги: с просрочкой более 90 дней - полностью, от 45 до 90 дней - в размере половины долга. Долги учитывайте с НДС (п. 4 ст. 266 НК РФ, Письмо Минфина от 03.08.2010 N 03-03-06/1/517).

Если у вашей компании есть встречные обязательства перед должником, в резерв включайте только разницу между дебиторской и кредиторской задолженностью. Так, если контрагент должен вам 200 000 руб., а вы ему - 50 000 руб., резервируйте 150 000 руб. (Письмо Минфина от 20.06.2017 N 03-03-РЗ/38289).

Сумма резерва ограничена. Она не может превышать наибольшую из двух величин - 10% выручки за отчетный период или 10% выручки за прошлый год (Письмо Минфина от 17.04.2018 N 03-03-06/1/25482).

Рассчитав резерв впервые, полностью включите его в расходы. После этого безнадежную дебиторскую задолженность списывайте за счет резерва, то есть уменьшайте на нее резерв. И только если резерва не хватит, остаток долга включайте в расходы. Это касается любых безнадежных долгов, включая те, по которым резерв вы не создавали (Письмо Минфина от 24.11.2017 N 03-03-06/1/77995).

Резерв, рассчитанный на каждую следующую отчетную дату, сравните с остатком резерва. Если новый резерв больше, разницу включите в расходы. Если меньше - в доходы (п. 5 ст. 266 НК РФ).

На конец года резерв считайте так же. Отличается только лимит - 10% выручки за текущий год. Если в будущем году резерв создавать не будете, остаток включите в доходы 31 декабря (п. 4 ст. 266 НК РФ).

В декларации по налогу на прибыль:

- расходы на отчисления в резерв включите в строку 200;
- доходы, если резерв на отчетную дату оказался меньше его остатка, - в строку 100;
- безнадежную задолженность, не покрытую резервом и напрямую списанную в расходы, - в строки 302 и 300.

Резерв на оплату отпусков

Создавая резерв на оплату отпусков в налоговом учете, вы ежемесячно учитываете в расходах отчисления в резерв. Но не учитываете сами отпускные и страховые взносы с них. Компенсации за неиспользованный отпуск вы списываете в расходы как обычно ([Письмо](#) Минфина от 03.05.2012 N 03-03-06/4/29).

Как рассчитать резерв

Напишите в учетной политике, что с начала года создаете резерв. Далее действуйте так ([п. 1 ст. 324.1](#) НК РФ).

1. В начале года определите процент отчислений по формуле:

Предполагаемой суммой расходов могут быть данные об отпускных и оплате труда за прошлый год.

2. На последнее число каждого месяца рассчитайте отчисления в резерв:

Эту сумму включайте в расходы. Делайте так, пока резерв, начисленный с начала года, не станет равен предполагаемой сумме отпускных за год. После этого отчисления не делайте.

3. На 31 декабря проведите [инвентаризацию](#), чтобы фактические расходы на отпускные совпали с отчислениями в резерв ([п. 3 ст. 324.1](#) НК РФ).

Резерв на ремонт основных средств

Компания, образующая резерв, рассчитывает отчисления в него, исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых компанией в учетной политике для целей налогообложения ([п. 2 ст. 324](#) НК РФ).

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. Причем предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Компания может накапливать средства для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более чем одного налогового периода. В этом случае предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование названных видов ремонта, приходящихся на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком их проведения, при условии, что в предыдущих налоговых периодах такие либо аналогичные виды ремонта не осуществлялись.

Итак, алгоритм создания резерва выглядит следующим образом:

1) составляем смету на текущий и капитальный ремонт, исходя из графика проведения ремонтных работ в текущем налоговом периоде;

2) составляем смету на проведение особо сложного и дорогостоящего капремонта;

3) рассчитываем среднюю величину расходов на обычный ремонт (кроме дорогостоящего капремонта) за предыдущие три года;

4) рассчитываем предельную величину расходов на ремонт (в части обычного ремонта) основных средств. Предельный размер отчислений в резерв увеличивается на стоимость особо сложных и дорогих видов капитального ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период, при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись;

5) рассчитываем ежемесячную (ежеквартальную) сумму отчислений в резерв (зависит от отчетного периода по налогу на прибыль).

Расчет отчислений в резерв в зависимости от отчетного периода

Отчетный период	Периодичность отчислений	Формула расчета
I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (п. 1 ст. 285 НК РФ)	Ежеквартально	Норматив отчислений в резерв х стоимость собственных амортизируемых средств : 4
Месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (п. 2 ст. 285 НК РФ)	Ежемесячно	Норматив отчислений в резерв х стоимость собственных амортизируемых средств: 12

Алгоритм создания резерва на предстоящий ремонт основных средств предполагает сравнение двух величин: средней стоимости ремонта за предыдущие три года и запланированной суммы ремонтных расходов на предстоящий год исходя из расчетов и смет. Это обстоятельство, по мнению финансового ведомства, не позволяет компаниям, у которых отсутствовали фактические расходы на ремонт основных средств в течение предыдущих трех лет, формировать такой резерв ([Письма](#) Минфина России от 17.01.2007 N 03-03-06/1/9). Запрет распространяется и на вновь созданные компании. Аргументы: средняя величина расходов на ремонт за предыдущие три года у вновь созданной компании равна нулю и любые запланированные расходы будут превышать это значение. С этой логикой соглашаются и суды.

Так, по мнению суда, компания, существующая менее трех лет, не сможет определить среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года, и, соответственно, создать и использовать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, в том числе особо сложный и дорогой вид капремонта ([Постановление](#) АС Волго-Вятского округа от 26.03.2015 N A43-20446/2013, в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ отказано [Определением](#) ВС РФ от 21.07.2015 N 301-КГ15-7482).

Как уже отмечалось, когда предстоит проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более чем одного налогового периода, предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование такого дорогостоящего ремонта.

Одним из условий образования резерва является отсутствие в предыдущих налоговых периодах расходов на аналогичные ремонты и наличие графика проведения указанных видов ремонта. Иных ограничений [ст. 324](#) НК РФ в части создания и использования резерва не содержит.

Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на НИОКР

Чтобы сформировать резерв, нужно:

- разработать и утвердить программу проведения НИОКР;
- отразить решение о создании резерва в учетной политике;
- составить смету на реализацию программы НИОКР, которая включает только расходы, которые вы можете признать согласно [пп. 1 - 5 п. 2 ст. 262](#) НК РФ;
- рассчитать предельный размер отчислений в резерв и признавать расходы в виде отчислений.

Решение о формировании или об отказе от формирования резерва организация принимает по каждой программе проведения НИОКР.

Резерв может быть создан на срок проведения соответствующих НИОКР, но не более двух лет ([п. п. 2, 3 ст. 267.2](#) НК РФ).

Предельный размер отчислений в резервы не может превышать сумму, определяемую по формуле:

$$N = I \times 0,03 - S,$$

где N - предельный размер отчислений в резервы;

I - доходы от реализации отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со [ст. 249](#) НК РФ;

S - расходы в виде отчислений на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности ([пп. 6 п. 2 ст. 262](#) НК РФ).

Отчисления в резерв нужно признавать в составе прочих расходов на последнее число отчетного (налогового) периода ([пп. 39.3 п. 1 ст. 264, п. 4 ст. 267.2](#) НК РФ).

Расходы, связанные с конкретной программой НИОКР, нужно списывать за счет резерва, созданного по этой программе ([п. 5 ст. 267.2](#) НК РФ).

Если фактические затраты больше резерва, то разница между ними учитывается как расходы на НИОКР в общем порядке, предусмотренном [ст. ст. 262 и 332.1](#) НК РФ ([п. 5 ст. 267.2](#) НК РФ).

Если размер созданного резерва больше фактических затрат на реализацию программы НИОКР, остаток резерва необходимо восстановить - неиспользованные суммы включить во внереализационные доходы того отчетного (налогового) периода, в котором сделаны отчисления в резерв ([п. 7 ст. 250, п. 5 ст. 267.2](#) НК РФ).

Списание безнадежных долгов

[ст. 266, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть вторая\)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ \(ред. от 11.10.2018\)](#)

2. Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный [срок](#) исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

(в ред. Федерального [закона](#) от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Статья 64.2. Прекращение недействующего юридического лица

(введена Федеральным [законом](#) от 05.05.2014 N 99-ФЗ)

1. Считается фактически прекратившим свою деятельность и подлежит исключению из единого государственного реестра юридических лиц в [порядке](#), установленном законом о государственной регистрации юридических лиц, юридическое лицо, которое в течение двенадцати месяцев, предшествующих его исключению из указанного реестра, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету (недействующее юридическое лицо).

2. Исключение недействующего юридического лица из единого государственного реестра юридических лиц влечет правовые последствия, предусмотренные настоящим Кодексом и другими законами применительно к ликвидированным юридическим лицам.

[ст. 64.2, "Гражданский кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ \(ред. от 03.08.2018\) {КонсультантПлюс}](#)

Статья 196. Общий срок исковой давности

1. Общий срок исковой давности составляет три года со дня, определяемого в соответствии со [статьей 200](#) настоящего Кодекса.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.09.2015 N 43 (ред. 07.02.2017) "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности"

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным [законом](#)

от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 29.11.2012 N 206-ФЗ)

невозможно установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 29.11.2012 N 206-ФЗ)

у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 29.11.2012 N 206-ФЗ)

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги гражданина, признанного банкротом, по которым он освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов (считаются погашенными) в соответствии с Федеральным [законом](#) от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)".

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Письмо ФНС России от 11.04.2018 N СА-4-7/6940 <Об Обзоре правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2018 года по вопросам налогообложения>

1. Общество включило в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций за 2012 год в качестве безнадежного долга дебиторскую задолженность срок исковой давности по которой истек в 2009 - 2011 годах, поскольку периодом обнаружения ошибки является 2012 год.

Инспекция пришла к выводу, что расход в виде безнадежной задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных расходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности ([пункт 7 статьи 272](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования общества в части указанного эпизода доначислений, исходил из того, что сам по себе факт несвоевременного списания безнадежной задолженности в более позднем налоговом периоде не свидетельствует о наличии недоимки, поскольку в силу [пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе исправить допущенную им ошибку в налоговом периоде выявления указанной ошибки.

Суд апелляционной инстанции, выводы которого были поддержаны окружным судом, руководствуясь положениями [статей 252, 265, 266](#) Налогового кодекса Российской Федерации указал, что истечение срока исковой давности является одним из оснований отнесения дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов как долга, нереального к взысканию. Поскольку метод начисления предусматривает порядок признания расходов в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств, то налогоплательщик обязан учесть суммы обязательств дебиторов в составе внереализационных расходов в определенный налоговый период - год истечения срока исковой давности.

Отменяя постановления судов апелляционной и кассационной инстанций Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что наряду с указанным правилом в [абзаце третьем пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ) также установлено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки были выявлены, если допущенные ошибки привели к излишней уплате налога.

В последнем случае ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, исправление такой ошибки не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный [статьей 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

Таким образом, на основании [абзаца третьего пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации ошибка в налоговом учете, выразившаяся в несвоевременном отнесении безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов, могла быть исправлена, в том числе путем отражения рассматриваемых расходов в регистрах налогового учета в налоговом периоде 2012 года, что фактически было сделано налогоплательщиком.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 9 января 2017 г. N СД-4-3/61@

ОБ ИЗМЕНЕНИИ ПОРЯДКА

УЧЕТА УБЫТКОВ ПРОШЛЫХ НАЛОГОВЫХ ПЕРИОДОВ

Федеральная налоговая служба сообщает, что согласно Федеральному [закону](#) от 30.11.2016 N 401-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные

законодательные акты Российской Федерации", начиная с первого отчетного периода 2017 года, изменяется порядок учета убытков прошлых налоговых периодов при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно [пункту 2.1 статьи 283](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ) (далее - Кодекс) в отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, исчисленная в соответствии со [статьей 274](#) Кодекса, не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 процентов.

Указанное ограничение не распространяется на налоговые базы, к которым применяются пониженные налоговые ставки, установленные [пунктами 1.2, 1.5, 1.5-1, 1.7, 1.8, 1.10 статьи 284](#) и [пунктами 6 и 7 статьи 288.1](#) Кодекса для организаций:

- резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер;

- участников региональных инвестиционных проектов;
- участников свободной экономической зоны;
- резидентов территорий опережающего социально-экономического развития;
- резидентов свободного порта Владивосток;
- участников Особой экономической зоны в Магаданской области;
- резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

Кроме того, снято ограничение по осуществлению налогоплательщиками переноса убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Однако согласно [пункту 16 статьи 13](#) Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ положения [статьи 283](#) Кодекса (в редакции данного Федерального закона) применяются в отношении убытков, полученных налогоплательщиками за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

Учитывая изложенное, в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, [форма и порядок](#) заполнения которой утверждены приказом ФНС России от 19.10.2016 N ММВ-7-3/572@), [показатели строк 110 Листа 02 и 010, 040 - 130, 150](#) Приложения N 4 к Листу 02, [строки 080 Листа 05 и строк 460, 470 и 500, 510](#) Листа 06 формируются с учетом названных выше изменений, внесенных в [Кодекс](#) Федеральным [законом](#) от 30.11.2016 N 401-ФЗ.

Соответственно, в [Приложении N 4](#) к Листу 02 показатель по [строке 150](#) "Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период - всего" не может быть больше 50 процентов показателя по [строке 140](#) "Налоговая база за отчетный (налоговый) период". В Листе 06 показатели [строк 470 и 510](#) "Сумма убытка, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения" не могут быть больше 50 процентов показателей, соответственно, по [строке 450](#) "Налоговая база от вложений в ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг" и по [строке 490](#) "Налоговая база от осуществления других инвестиций".

В остатках неперенесенных убытков на начало налогового периода ([строки 010, 040 - 130](#) Приложения N 4 к Листу 02 и [строки 460, 500](#) Листа 06) могут быть учтены убытки, полученные налогоплательщиками начиная с убытков за 2007 год.

В налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации ([форма](#) которой утверждена приказом МНС России от 05.01.2004 N БГ-3-23/1) сумма убытков, уменьшающих налоговую базу за текущий отчетный (налоговый) период, указывается по [строке F](#) "Совокупная сумма переносимого убытка (по отдельному расчету)" (код строки 300) раздела 5 с учетом применения новых положений [статьи 283](#) Кодекса.

Доведите данное сообщение до подведомственных налоговых органов и до налогоплательщиков.

Государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.С.САТИН

[Письмо Минфина России от 16.01.2013 N 03-03-06/2/3](#): Финансовое ведомство отмечает, что налогоплательщик вправе переносить убытки на конец отчетного периода.

Позиция 1. Налоговый орган должен учитывать незаъявленные убытки

[Постановление](#) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.06.2017 N Ф04-1592/2017 по делу N А27-19319/2015

Суд указал, что, поскольку на момент принятия решения инспекция располагала сведениями о наличии у общества убытка прошлых лет, она должна была его учесть при доначислении налога, пеней, штрафа.

[Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.06.2012 по делу N А33-18925/2010

[Постановление](#) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.12.2016 N Ф04-5823/2016 по делу N А27-1017/2016

[Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 25.06.2014 по делу N А27-14009/2013

[Постановление](#) Арбитражного суда Московского округа от 05.03.2015 N Ф05-1354/2015 по делу N А40-72969/14

[Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 29.10.2012 по делу N А56-57347/2011

[Постановление](#) Арбитражного суда Поволжского округа от 16.08.2017 N Ф06-23013/2017 по делу N А12-58773/2016

Суд отметил, что организация указывала на необходимость переноса убытка в возражениях на акт налоговой проверки. В связи с этим суд определил, что налоговому органу следовало скорректировать сумму налога на прибыль, фактически подлежащую уплате в бюджет по результатам проверки, а не определять ее по конкретным эпизодам.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.08.2011 по делу N А56-48007/2010

Позиция 2. Налоговый орган не обязан учитывать незаявленные убытки

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.06.2017 N Ф07-4781/2017 по делу N А05-8962/2016

Суд указал, что налоговый орган не уполномочен принудительно определять размер убытка, подлежащего учету при исчислении налога на прибыль.

Налогоплательщик сам определяет, в каком периоде и в какой сумме засчитывать убыток. До принятия решения по проверке он не обращался в инспекцию по вопросу учета убытка.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.07.2016 N Ф05-10202/2016 по делу N А40-35739/2015

Суд указал, что само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих право на учет в расходах текущего периода убытков прошлых лет, без их отражения в декларации не является основанием для уменьшения налоговой базы текущего периода на их величину.

КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 4 июня 2007 г. N 320-О-П

ПО ЗАПРОСУ ГРУППЫ ДЕПУТАТОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ДУМЫ О ПРОВЕРКЕ КОНСТИТУЦИОННОСТИ АБЗАЦЕВ ВТОРОГО И ТРЕТЬЕГО ПУНКТА 1 СТАТЬИ 252 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д. Зорькина, судей Н.С. Бондаря, Ю.М. Данилова, Л.М. Жарковой, Г.А. Жилина, С.М. Казанцева, М.И. Клеандрова, А.Л. Кононова, Л.О. Красавчиковой, С.П. Маврина, Н.В. Мельникова, Ю.Д. Рудкина, Н.В. Селезнева, А.Я. Сливы, В.Г. Стрекозова, О.С. Хохряковой, Б.С. Эбзеева, В.Г. Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи А.Л. Кононова, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" предварительное изучение запроса группы депутатов Государственной Думы,

установил:

1. Группа депутатов Государственной Думы в своем запросе в Конституционный Суд Российской Федерации просит проверить конституционность следующих положений пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации: абзаца второго, согласно которому расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 данного Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; абзаца третьего, согласно которому под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Заявители утверждают, что названные законоположения не соответствуют статьям 8, 34, 35 и 55 Конституции Российской Федерации, поскольку являются неопределенными, содержат оценочные, дублирующие друг друга понятия, что ведет к произвольному их применению на практике и, как следствие, к нарушению конституционных прав налогоплательщиков.

2. Оспариваемые положения пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают общие характеристики определения в целях налогообложения налогом на прибыль организаций (глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации) расходов налогоплательщика, которые, как уменьшающие полученные им доходы, учитываются при расчете налоговой базы данного налога.

Законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные не поименованные в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации затраты к расходам в целях налогообложения либо нет.

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности: поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций (Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года N 441-О и 442-О).

3. Общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, указанные в оспариваемых положениях статьи 252 и других статьях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, должны применяться в системе действующего правового регулирования с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

Гражданское законодательство рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение

прибыли (пункт 1 статьи 2 ГК Российской Федерации), которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы (статья 50 ГК Российской Федерации).

Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности (статьи 253 - 255, 260 - 264 Налогового кодекса Российской Федерации). Этот же критерий прямо обозначен в абзаце четвертом пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из этого же исходит и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указавший в Постановлении от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же Постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 года N 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Следовательно, нормы, содержащиеся в абзацах втором и третьем пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, не допускают, вопреки утверждению заявителей, их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значения для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение от 12 июля 2006 года N 267-О).

Формируемая Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. Как указано в пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

4. Таким образом, нормы, содержащиеся в абзацах втором и третьем пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, исходя из правовых позиций, изложенных Конституционным Судом Российской Федерации в сохраняющих свою силу решениях, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков, а потому какая-либо неопределенность в вопросе об их соответствии Конституции Российской Федерации отсутствует, что не исключает право федерального законодателя конкретизировать правовой механизм регулирования налогообложения налогом на прибыль организаций.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктами 2 и 3 части первой статьи 43 и частью первой статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

определил:

1. Признать запрос группы депутатов Государственной Думы не подлежащим дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителями вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления.

2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данному запросу окончательно и обжалованию не подлежит.

3. Настоящее Определение подлежит опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Председатель
Конституционного Суда
Российской Федерации
В.Д.ЗОРЬКИН

Какие расходы признаются экономически обоснованными

Как показывает практика, одной из претензий налоговых органов является упрек, адресованный налогоплательщику при налоговой проверке, в экономической необоснованности расходов организации. Для того чтобы убедиться в законности подобной претензии, налогоплательщику надо иметь четкое представление о том, какие затраты считаются обоснованными с точки зрения налогового законодательства.

Понятие экономической оправданности затрат. Налоговое законодательство требует, чтобы расходы организации были обоснованными (п. 1 ст. 252 НК РФ). Иначе их нельзя учитывать при налогообложении прибыли (п. 49 ст. 270 НК РФ).

При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. При этом следует отметить, что понятие "экономическая оправданность затрат" не дано ни в одном акте действующего законодательства Российской Федерации. Законодательство о налогах и сборах также не содержит разъяснений данного понятия для целей налогообложения.

Поэтому понятие "экономическая оправданность затрат" является оценочной категорией, а это означает, что при возникновении сомнений в оправданности произведенных расходов налоговый орган должен доказать данное обстоятельство [ст. 65 и 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ)]. В настоящее время складываются три варианта толкования данного термина арбитражными судами, в основу которых положены следующие критерии:

- связь с деятельностью, направленной на извлечение дохода;
- производственная целесообразность;
- соответствие цен, уплаченных за услуги, рыночному уровню.

В большинстве случаев арбитражные суды понимают под экономической обоснованностью направленность произведенных расходов на получение дохода. Подтверждением тому являются постановления ФАС Северо-Западного округа от 02.08.2004 по делу N А56-1475/04, ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.10.2004 по делу N А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1.

Экономическая обоснованность расходов, которая не связана с фактическим получением доходов. Подчеркнем, что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода [постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2004 по делу N А56-32759/03, ФАС Западно-Сибирского округа от 25.09.2006 N Ф04-5366/2006(25680-А27-15) по делу N А27-5714/06-6].

Схожий подход к решению рассматриваемого вопроса прослеживается и в постановлении ФАС Поволжского округа от 10.07.2007 по делу N А06-5861/2006-13, а также в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10.04.2006 по делу N А56-33381/2005.

По мнению судов, отсутствие экономического эффекта в виде получения дополнительной прибыли, связанной с реализацией продукции, не доказывает, что произведенные расходы экономически не оправданы (постановление ФАС Поволжского округа от 17.05.2007 по делу N А12-12334/06).

В частности, организация имеет право учитывать расходы по договорам, связанным с продвижением и сбытом продукции, если даже они не привели к увеличению ее выручки (постановление ФАС Московского округа от 24.10.2005 N КА-А40/10143-05).

Учет размера расходов. Экономическая оправданность затрат может характеризовать количественную оценку произведенных расходов, то есть определять, насколько разумным и необходимым с точки зрения рыночных цен был размер понесенных расходов. Из этого, в частности, исходит ФАС Московского округа в постановлении от 06.07.2005 по делу N А72-6211/04-8/585. Как показывает судебная практика, для признания затрат неоправданными необходимо оценить их размер применительно к затратам других лиц в сопоставимых обстоятельствах (постановление ФАС Московского округа от 28.07.2005 по делу N КА-А40/6950-05).

Например, значительная сумма расходов, направленных организацией на оплату услуг, может вызвать сомнения у налогового органа в экономической оправданности понесенных налогоплательщиком расходов.

В то же время судебной практике известны случаи признания арбитражным судом экономически оправданными весьма существенных денежных сумм, направленных на оплату услуг юристов. Так, в постановлении от 30.08.2005 по делу N А56-2639/2005 суд ФАС Северо-Западного округа позволил организации списать на расходы в налоговом учете затраты по оплате услуг юридических фирм в размере 1 262 588 руб. При этом вышеуказанные расходы составили значительную долю расходов организации - 38% от общей суммы расходов.

Обоснованность расходов и наличие в штате сотрудников. Часто налоговые органы предъявляют претензии тем организациям, которые, имея в своем штате квалифицированных специалистов в какой-то области знаний, обращаются к услугам других фирм.

Например, экономическая оправданность расходов по оплате услуг юристов во многом зависит от того, имеются ли в штате организации свои юрисконсульты. Так, если в штатном расписании организации предусмотрена должность юрисконсульта и в его функциональные обязанности входит представительство интересов организации в арбитражных судах, то налоговый орган может усомниться в экономической обоснованности привлечения юристов для выполнения работы штатного юрисконсульта организации [постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 30.05.2005 по делу N Ф04-3285/2005(11681-A27-26), ФАС Поволжского округа от 12.11.2003 по делу N А12-9605/02-С46].

Однако тот факт, что у организации имеются штатные юрисконсульты, не означает, что она не может привлекать других юристов.

Так, Минфин России в письме от 31.05.2004 N 04-02-05/3/42 указал на то, что при наличии в штатном расписании должности юриста вопрос о признании расходов на услуги адвокатов для целей налогообложения прибыли должен рассматриваться в каждой отдельной ситуации. При этом налогоплательщики должны учитывать положения п. 5 ст. 252 НК РФ в части повторного включения расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а также круг обязанностей, возложенных на юриста организации, объем выполняемых работ.

Между тем даже при наличии в штате организации должности юриста расходы на юридические услуги можно отнести в уменьшение облагаемой прибыли, если функции, выполняемые сторонним юристом, дублируют обязанности, соответствующие должности юриста данной организации, например в связи с большим уровнем специализации. Подтверждением тому может служить постановление ФАС Московского округа от 14-18.07.2005 по N КА-А40/6315-05.

Состав прямых и косвенных расходов по налогу на прибыль

Состав прямых и косвенных расходов зависит от того, связаны они с производственной или торговой деятельностью. Внереализационные расходы делить на прямые и косвенные не нужно. Это следует из [п. 1 ст. 318](#), [ст. 320](#) НК РФ.

Конкретный перечень прямых расходов вы определяете исходя из условий своей деятельности и закрепляете в учетной политике ([п. 1 ст. 318](#) НК РФ).

При производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг к прямым расходам могут быть отнесены, в частности ([п. 1 ст. 318](#) НК РФ):

- затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве;
- расходы на оплату труда персонала, который занят в процессе производства, а также начисленные на эти суммы страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Косвенными являются все расходы, которые вы не отнесли к прямым и которые не являются внереализационными ([п. 1 ст. 318](#) НК РФ).

В торговой деятельности к прямым расходам относят следующие категории расходов ([ст. 320](#) НК РФ):

- 1) стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- 2) расходы по доставке налогоплательщику-покупателю приобретенных товаров, если эти расходы не включены в цену приобретения товаров.

Все прочие расходы (кроме внереализационных) относятся к косвенным расходам ([ст. 320](#) НК РФ).

Распределение косвенных расходов

К косвенным расходам относятся расходы на производство и реализацию, которые вы не отнесли к прямым расходам. Внереализационные расходы к косвенным не относятся. Эти выводы следуют из [п. 1 ст. 318](#), [ст. 320](#) НК РФ.

Состав косвенных расходов определяется по-разному ([п. 1 ст. 318](#), [ст. 320](#) НК РФ):

- для деятельности, связанной с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг);
- для торговой деятельности.

Прямые расходы на производство

Состав прямых расходов при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) вы определяете самостоятельно, с учетом специфики своего производства, исходя из требований [п. 1 ст. 318](#) НК РФ.

Признать в расходах текущего периода вы можете лишь те прямые расходы, которые приходятся на реализованную в этом периоде продукцию. Для этого необходимо распределять прямые расходы на относящиеся к реализованной продукции, незавершенное производство (НЗП), остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной продукции ([п. 2 ст. 318](#), [ст. 319](#) НК РФ). Порядок учета прямых расходов при выполнении работ и оказании услуг имеет некоторые особенности.

При определении состава прямых расходов учитывайте, что ваш выбор должен быть обоснован. То есть порядок отнесения затрат к прямым расходам должен содержать экономически обоснованные показатели и учитывать особенности технологического процесса (Письма Минфина России от 05.09.2018 [N 03-03-06/1/63428](#), от 13.03.2017 [N 03-03-06/1/13785](#), от 19.05.2014 [N 03-03-РЗ/23603](#), ФНС России от 24.02.2011 [N КЕ-4-3/2952@](#)).

Прямые расходы при производстве продукции вы распределяете ([п. 2 ст. 318](#), [ст. 319](#) НК РФ):

- на расходы, которые приходятся на реализованную в текущем отчетном (налоговом) периоде продукцию;
- незавершенное производство (НЗП);
- остатки готовой продукции на складе;
- остатки отгруженной, но не реализованной продукции.

Учесть в расходах текущего отчетного (налогового) периода вы можете только те прямые расходы, которые приходятся на продукцию, реализованную в этом периоде ([п. 2 ст. 318](#) НК РФ).

Определение Конституционного Суда РФ от 25.04.2019 N 876-О

Конституционный Суд РФ отметил следующее: из анализа [ст. ст. 252, 318, 319](#) НК РФ следует, что налогоплательщик должен обосновать выбор в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции. Механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. Отдельные связанные с производством товаров (работ, услуг) затраты можно отнести к косвенным расходам, если нет реальной возможности отнести их к прямым. При этом суд ссылается на Письма Минфина России от 05.09.2018 [N 03-03-06/1/63428](#) и от 08.12.2017 [N 03-03-06/1/81943](#).

Письмо ФНС России от 12.07.2019 N КЧ-4-7/13613

ФНС России указала, что в отношении учета сырья и материалов в составе косвенных расходов для исчисления налога на прибыль суды исходят из того, есть ли в учетной политике экономическое обоснование такого учета.

Письмо Минфина России от 05.09.2018 N 03-03-06/1/63428

Минфин России указал следующее. Из анализа [ст. ст. 252, 318](#) и [319](#) НК РФ следует, что налогоплательщик должен обосновать выбор в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции. Это значит, механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. Налогоплательщик вправе отнести отдельные связанные с производством товаров (работ, услуг) затраты к косвенным расходам, только если нет реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели.

ЧАСТЫХ НАРУШЕНИЙ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ТРЕБОВАНИЙ ПО НАЛОГОВОМУ КОНТРОЛЮ

Пункт, статья части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), которая была нарушена	Описание нарушения законодательства о налогах и сборах
Налог на прибыль организаций	
ст. 246, ст. 247, ст. 248, ст. 249, ст. 250, п. 1 ст. 274 НК РФ	Занижение налоговой базы в результате применения схемы дробления бизнеса с использованием взаимозависимых лиц. (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 N 1440-О, Определение Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2015 N 306-КГ15-7673 по делу N A12-24270/2014 (определением Верховного Суда Российской Федерации от 01.02.2016 N 674-ПЭК15 отказано в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда Российской Федерации), постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 по делу N A12-15531/2015 (определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.07.2016 N 306-КГ16-7326 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации), постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.06.2016 по делу N A76-21239/2014 (определением Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 N 309-КГ16-13438 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации), постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2016 по делу N A03-15308/2015).
п. 1 ст. 252 НК РФ	Неправомерное списание затрат организации по сносу домов на земельных участках, приобретенных с целью создания санитарно-защитных зон, одновременно в составе расходов, вместо включения их в первоначальную стоимость таких земельных участков. (Определение Верховного суда Российской Федерации от 03.09.2014 N 307-ЭС14-314).
ст. 264, 265, 318, 319 НК РФ	Неправомерное отнесение отдельных связанных с производством товаров (работ, услуг) затрат к косвенным расходам, в случае наличия реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели. (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 01.08.2017 N Ф03-2571/2017 по делу N A04-10568/2016 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2017 N 303-КГ17-17016 отказано в передаче дела N A04-10568/2016 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления), Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.06.2018 N Ф06-32863/2018 по делу N A12-26817/2017 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 19.09.2018 N 306-КГ18-13685 отказано в передаче дела N A12-26817/2017 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке кассационного производства

	данного постановления)).
ст. 252, 365 НК РФ	Неправомерное включение в состав расходов необоснованных и экономически неоправданных затрат на аренду (субаренду) недвижимого имущества. (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.08.2018 N Ф01-3236/2018 по делу N А29-347/2016, Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 28.04.2018 N 02АП-767/2018 по делу N А29-347/2016).
ст. 255, 270 НК РФ	Завышение расходов в результате отнесения к расходам на оплату труда расходов в виде стоимости бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации питания и продуктов, не предусмотренных трудовым и (или) коллективным договором. (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 22.03.2018 N Ф06-30828/2018 по делу N А55-10742/2017, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2017 N 11АП-14273/2017 по делу N А55-10742/2017).
п. 1 ст. 252, ст. 253, пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ	Необоснованное завышение расходов путем оформления сделок с фирмами-однодневками (документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение расходов, содержат недостоверные и неподтвержденные данные, соответственно не могут служить в качестве документов, подтверждающих расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций) и взаимозависимых лиц при отсутствии реальности операций по документам содержащим недостоверные сведения. (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2017 N 307-КГ16-19481 по делу N А21-5397/2015, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.10.2016 по делу N А21-5397/2015).

УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ НОРМАЛЬНЫХ УСЛОВИЙ ТРУДА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Письмо Минфина России от 17.07.2017 N 03-03-06/145286

Минфин России разъяснил, что затраты организации на покупку чистой питьевой воды, а также на приобретение и установку кулеров можно учесть в расходах на основании [ст. 264](#) НК РФ с учетом положений [ст. 252](#) НК РФ. Министерство основывалось в том числе на [ст. ст. 22, 163, 223](#) ТК РФ и положениях [п. 18](#) Приказа Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н.

Письмо Минфина России от 03.10.2012 N 03-03-06/2/112

Разъясняется, что расходы на приобретение кондиционеров учитываются при исчислении прибыли, если эти приборы используются для обеспечения нормальных условий труда, предусмотренных законодательством и специальными отраслевыми требованиями по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности.

Постановление ФАС Московского округа от 28.06.2012 по делу N А40-50869/10-129-277

Суд указал, что использование, в частности, телевизора, холодильника направлено на обеспечение нормальных условий труда и является обязанностью работодателя, в связи с чем несение расходов, связанных с исполнением данной обязанности, непосредственно связано с участием работников в производственном процессе. Спорное имущество использовалось налогоплательщиком в производственных целях, направленных на извлечение дохода. Амортизационные отчисления по этому имуществу правомерно включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Постановление ФАС Московского округа от 30.10.2009 N КА-А40/11455-09 по делу N А40-91919/08-87-457

Суд указал, что затраты на приобретение электрических чайников правомерно учтены в расходах, поскольку связаны с необходимостью создания работникам нормальных условий труда и носят производственный характер.

Постановление ФАС Московского округа от 19.08.2009 N КА-А40/7730-09 по делу N А40-69714/08-107-332

Суд признал правомерными расходы общества на приобретение чайника, термоса, одноразовой посуды, поскольку покупка предметов кухонного инвентаря отвечает требованию трудового законодательства по созданию нормальных условий труда для персонала.

Постановление ФАС Поволжского округа от 28.10.2008 по делу N А55-865/08

Суд на основании [пп. 49 п. 1 ст. 264](#) НК РФ признал расходы на приобретение холодильника, микроволновой печи и вентилятора правомерными, указав, что они обеспечивают нормальные условия труда: холодильник и микроволновая печь необходимы для комнаты приема пищи, а вентилятор - для обеспечения функционирования компьютерной техники.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.04.2006 по делу N А56-7747/2005

Суд отметил, что у работодателя имеются подразделения с круглосуточным режимом работы. В связи с этим он признал, что электрические чайники, кофеварки, микроволновые печи и холодильники необходимы для создания работникам нормальных условий труда.

Постановление ФАС Уральского округа от 15.10.2007 N Ф09-8348/07-С2 по делу N А47-10647/06

Суд указал, что пылесос, холодильник, микроволновая печь, электрочайник и кофеварка были приобретены для комнаты приема пищи и данные покупки были направлены на обеспечение нормальных условий труда. Следовательно, понесенные расходы учитываются при налогообложении прибыли на основании [пп. 7 п. 1 ст. 264](#) НК РФ.

Письмо Минфина России от 26.09.2011 N 03-03-06/2/149

Разъясняется, что затраты на оборудование помещения для приема пищи относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда. Следовательно, затраты на оборудование и содержание помещения для приема пищи в рабочее время сотрудниками признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.