


# Квалификация злоупотреблений правами налогоплательщика

(как исключить признание налоговой выгоды необоснованной)



# Введение



Индивидуальные предприниматели и юридические лица стремятся, особенно в первые годы после своего создания, обеспечить финансовую устойчивость и стабильность развития своего бизнеса. Одним из способов сокращения издержек хозяйствующего субъекта является применение наиболее оптимального режима налогообложения из числа предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в первую очередь специальных налоговых режимов, а также использование в предусмотренных законом случаях уменьшения налоговой базы и налоговых вычетов по отдельным операциям.

При этом предприниматели нередко сталкиваются с отказами налоговых органов в таких вычетах и уменьшении налоговой базы по причине признания их необоснованными или в силу того, что, по мнению налоговых органов, налогоплательщик злоупотребляет своими правами и использует «агрессивные» механизмы налоговой оптимизации.

В настоящем материале излагается описание ключевых признаков неправомерности получения предпринимателями налоговой выгоды, предусмотренных нормами Налогового кодекса РФ или основанных на правоприменительной и судебной практике, а также приводятся рекомендации по минимизации налоговых рисков, связанных с возможным признанием налоговой выгоды необоснованной.

*\*материал составлен по состоянию на 31 марта 2019 года*

*\*\* при подготовке материала использована информация из открытых источников (Интернет, СПС «КонсультантПлюс»)*

# Налоговая выгода

Понятие **налоговой выгоды** отсутствует в законодательстве Российской Федерации, но широко используется в правоприменительной и судебной практике.

**Налоговая выгода** – уменьшение размера налоговой обязанности налогоплательщика (п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», далее – Постановление № 53).

Такое уменьшение возможно вследствие:

- ❖ уменьшения налоговой базы;
- ❖ получения налогового вычета;
- ❖ получения налоговой льготы;
- ❖ применения более низкой налоговой ставки;
- ❖ получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета

## Важно знать

Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) исходит из презумпции добросовестности действий налогоплательщика при получении налоговой выгоды, согласно которой бремя доказывания ее необоснованности лежит на налоговых органах в рамках мероприятий налогового контроля (п. 5 ст. 82, п. 6 ст. 108 НК РФ).

При этом предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.



# 1. Правомерное получение налоговой выгоды

**Получение** налогоплательщиком **налоговой выгоды**, если оно допускается законодательством о налогах и сборах, **является правомерным**, если получение дохода исключительно или преимущественно за счет **налоговой выгоды** в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность **не является главной целью**, преследуемой налогоплательщиком (**п. 9 Постановления № 53**).

Так, налогоплательщик **вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога**, если одновременно выполняются следующие условия (**п.п. 1 и 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ**):

- **отсутствуют искажения сведений** о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете или налоговой отчетности налогоплательщика;
- **уменьшение налога или его возврат не является основной целью сделки**;
- **обязательство исполнено непосредственно контрагентом** по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.



## 2. Необоснованная налоговая выгода

**Необоснованная налоговая выгода** – это **умышленные действия** налогоплательщика, направленные на получение так называемой «налоговой экономии», то есть на получение налоговой выгоды посредством **искусственного создания соответствующих формальных условий** для ее получения в результате злоупотребления имеющимися у него налоговыми правами.

Признание лица допустившим злоупотребление такими правами связано с **оценкой** в каждом конкретном случае **совокупности операций и иных результатов хозяйственной деятельности лица** и в большинстве случаев носит субъективный характер.

В этой связи правоприменительной практикой ФНС России и судебной практикой **выработан ряд критериев неправомерного получения налоговой выгоды**, которые применяются, как правило, в определенных комбинациях исходя из фактических обстоятельств.

### Важно знать

Ключевыми актами (документами), раскрывающими содержание критериев необоснованной налоговой выгоды, являются [Постановление № 53](#), а также разъясняющие письма ФНС России, прежде всего:

- ❖ [письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@](#) «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – письмо ФНС России № ЕД-4-9/22123@);
- ❖ [письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@](#) «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – письмо ФНС России № СА-4-7/16152@);
- ❖ [письмо ФНС России от 13.07.2017 № 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)» (далее – письмо ФНС России № ЕД-4-2/13650@).



## 2. Необоснованная налоговая выгода

Основной **новеллой** законодательства о налогах и сборах по вопросу оценки получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды является **ст. 54<sup>1</sup> НК РФ**, вступившая в силу с 19.08.2017 и устанавливающая **пределы прав налогоплательщиков по получению налоговой выгоды**.

Соответствие осуществляемой налогоплательщиком деятельности критериям и условиям, установленным **ст. 54<sup>1</sup> НК РФ**, налоговые органы должны оценивать при проведении:

- **камеральных налоговых проверок** налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу указанной статьи;
- **выездных налоговых проверок**, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу указанной статьи.

### Важно знать

Несмотря на стремление ФНС России подвести черту под судебной практикой, сложившейся после принятия **Постановления № 53**, и установить принцип новой квалификации обстоятельств, проверяемых в рамках налогового контроля, предусматривающий обязательность ссылки на конкретную норму **статьи 54<sup>1</sup> НК РФ** (см. **письмо ФНС России № СА-4-7/16152@**), введенный **Постановлением № 53** понятийный аппарат (прежде всего термин «**необоснованная налоговая выгода**», а также **перечень оценочных критериев по выявлению недобросовестности налогоплательщика**) фактически применяется как судами, так и самими налоговыми органами до настоящего времени.



## 2. Необоснованная налоговая выгода

### 1. Искажение данных налогового и (или) бухгалтерского учета, налоговой отчетности

Статьей 54<sup>1</sup> НК РФ (п. 1) в качестве безусловного основания для отказа в получении налоговой выгоды устанавливается **искажение налогоплательщиком сведений, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности:**

- о фактах хозяйственной жизни (их совокупности);
- об объектах налогообложения.

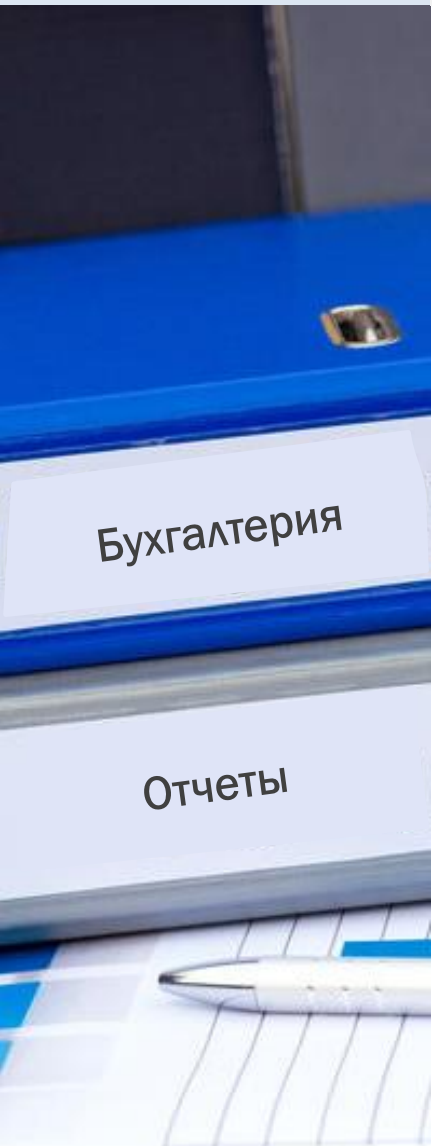
Поскольку **законом понятие таких искажений не раскрывается**, их содержание приводится в [письме ФНС России № ЕД-4-9/22123@](#) посредством перечисления соответствующих «характерных» примеров:

#### **В части искажения сведений о деятельности налогоплательщика:**

- 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);**

#### **В части искажения сведений об объектах налогообложения:**

- **неотражение дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в документах бухгалтерского учета;**
- **отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.**



## 2. Необоснованная налоговая выгода

### 2. Отсутствие разумной хозяйственной (деловой) цели сделки (операции)

Налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов наличия у налогоплательщика такой основной цели совершения сделки (операции) как неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога (сбора) (пп. 1 п. 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ).

При этом 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.

В качестве примера таких сделок [письмо ФНС России № ЕД-4-9/22123@](#) приводит случай совершения операции, не свойственной предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которая не может быть обоснована с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенная не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.





## 2. Необоснованная налоговая выгода

### 3. Обязательство по сделке исполнено лицом, которое не является стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или которое не приобрело такое обязательство по договору или в силу закона

В случае, если имеются доказательства того, что товар (работа, услуга), приобретенный налогоплательщиком, исходят от иного лица, а не от заявленного в первичных учетных документах контрагента (пп. 2 п. 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ), налоговый орган признает **неправомерным учет расходов и (или) вычетов** по соответствующей сделке.

По мнению ФНС России, изложенном в [письме № ЕД-4-9/22123@](#), данное обстоятельство указывает на **нереальный характер сделки** в силу ее фактического совершения третьими лицами или самим налогоплательщиком, а также **направленность ее на налоговую экономию или обналичивание средств за счет использования налогоплательщиком формального документооборота** в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции).

Рассматриваемый критерий связан с понятиями **мнимой и притворной сделок**, которые сами по себе не влекут юридических, в том числе налоговых, последствий в силу своей недействительности (п. 8 Постановления № 53).



## 2. Необоснованная налоговая выгода

### 4. Критерии необоснованности налоговой выгоды, выработанные судебной практикой

Помимо критериев, используемых для оценки операций налогоплательщика с точки зрения правомерности получения налоговой выгоды, которые предусмотрены [ст. 54<sup>1</sup> НК РФ](#), в настоящее время на основе обширной **судебной практики**, базирующейся, прежде всего, на выводах и позициях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в [Постановлении № 53](#), выработан комплекс оснований для судебного признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной.

При этом **отдельные основания** могут свидетельствовать о необоснованности получения налоговой выгоды **сами по себе** ([п. 5 Постановления № 53](#)), а **другие основания** могут быть приняты во внимание только при оценке операций налогоплательщика в совокупности и во взаимосвязи с другими обстоятельствами ([п.п. 6, 10 Постановления № 53](#)).



## 2. Необоснованная налоговая выгода

К самостоятельным основаниям судебного признания налоговой выгоды необоснованной относятся:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций (пп. 1 п. 1 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ устанавливает более жесткое условие, в рамках которого оценивается налоговая выгода по каждой операции);
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Как видно, большая часть этих оснований строится на необходимости оценки совокупности фактических обстоятельств, и в отсутствие четких и объективных критериев такой оценки требует детального исследования судом существенного объема доказательств по каждой из позиций для вынесения обоснованного судебного решения.



## 2. Необоснованная налоговая выгода

К «вспомогательным» основаниям судебного признания налоговой выгоды необоснованной, применяемым дополнительно к самостоятельным, относятся:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции (см. письмо Минфина России от 18.04.2017 № 03-13-07/23243);
- взаимозависимость участников сделок (см. письма Минфина России от 13.07.2016 № 03-01-18/40957, ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@);
- неритмичные или разовые операции (см. письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- расчеты через один банк (см. письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- транзитные платежи или расчеты по цепочке контрагентов (см. письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 № 7088/05 по делу № А40-21484/04-126-238);
- осуществление хозяйственных операций через посредников (см. письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- дробление бизнеса между несколькими лицами, применяющими специальные режимы налогообложения (см. письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, определение Верховного Суда РФ от 05.09.2018 № 308-КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017);
- «манипулирование» ценами по сделкам с взаимозависимым лицом (см. определения Верховного Суда РФ от 09.07.2018 № 306-КГ18-4329 по делу № А72-1056/2017, от 18.07.2018 № 301-КГ18-9641 по делу № А31-181/2015);
- многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня (см. определение Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016);
- нарушение контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей (см. определение Верховного Суда РФ от 16.04.2018 № 305-КГ17-22817 по делу № А40-190521/2016).

**Все эти основания являются существенными налоговыми рисками налогоплательщика**



## 2. Необоснованная налоговая выгода

**Аналогичный подход** к регулированию оценки обстоятельств, которые сами по себе не могут выступать самостоятельными доказательствами необоснованного получения налоговой выгоды, воспроизведен в [п. 3 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ](#).

Так, согласно данной норме, **не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания** для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным:

- **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).** Налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций (см. [письмо ФНС России № ЕД-4-9/22123@](#)).

Данные критерии закреплены для того, чтобы **исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий** к налогоплательщикам (см. [письмо ФНС России № ЕД-4-9/22123@](#)).

### Важно знать

*Законодатель и судебные органы в вопросе оценки налоговой добросовестности контрагента налогоплательщика с точки зрения признания налоговой выгоды, полученной по сделкам с такими контрагентами, необоснованной, в настоящее время не совпадают.*

*Так, в [п. 10 Постановления № 53](#) отмечается, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал **без должной осмотрительности и осторожности** и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.*

*При этом нормы [ст. 54<sup>1</sup> НК РФ](#) аналогичного правила не содержат. ФНС России в [письме от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@](#) указывает на необходимость учитывать, что **в законе не предусмотрено оценочное понятие «непроявление должной осмотрительности».***



### 3. Последствия признания налоговой выгоды необоснованной

Основными последствиями признания налоговыми органами и судом налоговой выгоды необоснованной являются:

- **доначисление** налога, пеней;
- **взыскание штрафа** за неуплату налога по [ст. 122 НК РФ](#) (20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%). Налоговые органы уделяют особое внимание обстоятельствам, связанным с совершением налогоплательщиком умышленных действий, чтобы применить повышенную налоговую ответственность (см., например, [письма ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@](#), от [16.08.2017 № СА-4-7/16152@](#));
- **административный штраф** за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) ([ст. ст. 15<sup>б</sup>, 15<sup>11</sup> Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях](#));
- **привлечение к уголовной ответственности**, если размер недоимки существенный ([ст. ст. 198, 199, 199<sup>1</sup> Уголовного кодекса Российской Федерации](#)).



### 3. Последствия признания налоговой выгоды необоснованной

#### Методические рекомендации об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налогов

ФНС России и Следственный комитет РФ разработали [Методические рекомендации об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налогов](#) (далее - Методические рекомендации), которые направлены [письмом ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@](#) в территориальные налоговые органы для применения при проведении налоговых проверок.

В [Методических рекомендациях](#) предложен алгоритм действий по выявлению фактов, свидетельствующих об умышленной неуплате (неполной уплате) налогов в бюджет:

- ❖ 1. Определить, действия каких должностных лиц организации привели к неуплате (недоплате) налога ([п. 5](#)). Для этого следует изучить внутренние документы организации, договоры с контрагентами, первичные документы, а не ограничиваться сведениями, полученными из открытых баз данных.
- ❖ 2. Проверить, есть ли внешние источники, которые подтверждают наличие умысла в противоправных действиях должностных лиц ([п. 6](#)). Например, это может быть приговор суда в отношении лица, в результате действий которого возникла недоплата налога.
- ❖ 3. Если внешние источники отсутствуют, собрать в ходе налоговой проверки доказательства умышленного уклонения от налогов ([п. 7](#)). Для этого нужно получить пояснения налогоплательщика, истребовать документы (информацию), провести допросы, осмотры и т.д.
- ❖ 4. Проверить, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность при выборе контрагента, не были ли принятые меры формальными ([п. 10](#)).
- ❖ 5. Обратить внимание на поведение, доказывающее вину должностного лица, например на попытки уничтожить следы правонарушения ([п. 12](#)).
- ❖ 6. Зафиксировать в акте налоговой проверки все собранные свидетельства умышленного уклонения от налогов, цели и мотивы действий должностных лиц, виновность которых доказывается ([п.п. 4, 8](#)).



### 3. Последствия признания налоговой выгоды необоснованной

#### Методические рекомендации об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налогов

В **Методических рекомендациях** перечислены обстоятельства, которые прямо указывают на то, что неуплата (неполная уплата) налога произошла по умыслу должностных лиц, а не по их неосторожности (п. 11). К ним относятся, в частности:

- ❖ согласованность действий группы лиц;
- ❖ факты подконтрольности фирмы-«однодневки», с которой заключена сделка;
- ❖ факты имитации хозяйственных связей с фирмами-«однодневками»;
- ❖ сложность, запутанность повторяющихся (продолжающихся) действий налогоплательщика, свойственные налоговым схемам, а не обычной деятельности;
- ❖ наличие прямых улик (документы «черной» бухгалтерии, печати и документация фирм-«однодневок» на территории налогоплательщика и т.п.).

Кроме того, в **Методических рекомендациях** описаны наиболее распространенные **схемы уклонения от уплаты налогов** и даны подробные указания, как выявлять эти схемы и собирать доказательства их применения (п. 13).



## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

Целью любой налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах (ст. 87 НК РФ).

В то же время когда речь идет о заявленном налогоплательщиком праве получения налоговой выгоды, пределы налоговой проверки, как правило, не ограничены только соблюдением им норм НК РФ.

С учетом многолетней проработки на уровне правоприменения признаков недобросовестности налогоплательщика и критериев необоснованности налоговой выгоды следует быть готовым ответить на вопросы налоговых органов, связанные с подтверждением неприменимости к налогоплательщику и осуществляемой им деятельности таких признаков и критериев.

В этой связи для минимизации налоговых рисков особое внимание целесообразно уделить следующим факторам хозяйственной жизни:

- ✓ наличие свидетельств реальности существования налогоплательщика, в первую очередь, в части подтверждения основных признаков индивидуализации его как хозяйствующего субъекта в соответствии с заявленными основным и иными видами деятельности;
- ✓ наличие свидетельств реальности ведения предпринимательской деятельности (особенно важно при совершении разовых, нетипичных операций или операций, которые совершаются редко);
- ✓ проявление должной осмотрительности при выборе контрагента;
- ✓ возможность подтверждения реальности совершенных операций;
- ✓ возможность подтверждения прозрачности построения взаимодействия взаимозависимых лиц в рамках ведения одного бизнеса.



## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 1. Наличие свидетельств реальности существования налогоплательщика как хозяйствующего субъекта

Имея возможность в любой момент подтвердить реальность своей «жизни» в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица как участника гражданского оборота, налогоплательщик в дальнейшем сможет легче доказать и обосновать реальность сделок и операций, необходимых для ее поддержания.

Необходимыми условиями такого подтверждения являются:

- наличие в ЕГРИП/ЕГРЮЛ сведений о государственной регистрации в качестве действующего индивидуального предпринимателя/юридического лица;
- наличие адреса и иных контактных данных (телефон, адрес электронной почты) для связи с органами управления и/или учредителями юридического лица и для получения юридически значимых сообщений;
- наличие имущества (недвижимого и движимого), необходимого для осуществления деятельности или для совершения операций, по которым получена налоговая выгода;
- своевременное представление в налоговые органы документов налогового учета и отчетности, предусмотренных НК РФ.

## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 2. Наличие свидетельств реальности ведения предпринимательской деятельности

Шансы предпринимателя, который не сможет подтвердить тот факт, что совершение сделки или операции обусловлено осуществлением им реальной финансово-хозяйственной деятельности, на то, что налоговый орган признает уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога обоснованным, снижаются.

К указанным **свидетельствам** прежде всего относятся:

- **наличие штатных работников**, не считая руководителя, количество которых разумно обусловлено выбранным характером деятельности;
- **наличие основных средств**, включая имущество, необходимое для организации рабочих мест для штатных работников;
- **наличие расходов и иного регулярного движения средств по счетам**;
- **регулярное представление в налоговые органы налоговой отчетности и отсутствие факта представления преимущественно «нулевых» налоговых деклараций** либо начисление налогов в минимально возможном в рамках выбранного режима налогообложения размере;
- **отсутствие факта ежегодного получения с каждым разом увеличивающихся убытков** от основной деятельности.



## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 3. Проявление должной осмотрительности при выборе контрагента

Проверка деятельности контрагента не является обязанностью налогоплательщика, от налогоплательщика не требуется проводить проверку добросовестности каждого своего поставщика, тем более не в каждом случае, с учетом характера и срочности совершаемой сделки, это объективно возможно.

Вопрос об исследовании деятельности контрагента налогоплательщиком остро встает только в том случае, когда реальность сделки может быть опровергнута.

В этой связи проверка «чистоты» контрагента оправдана в первую очередь по операциям, в отношении которых налогоплательщик собирается заявить право на получение налоговой выгоды.

Конкретного алгоритма действий в рамках проявления должной осмотрительности нет, все зависит от конкретных обстоятельств взаимоотношений налогоплательщика с контрагентом.

Исходя из сложившейся правоприменительной и судебной практики к минимальному набору действий в отношении контрагента могут быть отнесены:

- проверка сведений о контрагенте и его руководителе через электронные сервисы «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента», «Прозрачный бизнес» и иные сервисы, размещенные на официальном сайте ФНС России (<https://nalog.ru>);
- запрос у контрагента документов, подтверждающих легитимность его деятельности и действий его должностных лиц (копий учредительных документов, свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, лицензии, приказа о назначении руководителя);
- оценка деловой репутации контрагента (получение деловых рекомендаций, изучение сайта контрагента, замещаемой им рекламы, упоминаний о его деятельности в СМИ, сети Интернет, сохранение деловой переписки);
- проверка наличия у контрагента ресурсов, необходимых для исполнения договора (разрешительной документации, производственных мощностей, транспорта, технологического оборудования, квалифицированных специалистов и пр.).

Выполнить указанные действия и собрать документы следует до начала работы с контрагентом, а не после получения претензий со стороны налогового органа. Заблаговременное проявление должной осмотрительности следует подтвердить документально.

## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 4. Возможность подтверждения реальности совершенных налогоплательщиком операций

Несмотря на то, что подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом само по себе не является в силу п. 3 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ свидетельством того, что налогоплательщик неправомерно получил налоговую выгоду, возможность подтверждения налогоплательщиком реальности совершения сделки или операции является одним из ключевых условий признания заявленного налогоплательщиком права на получение налоговой выгоды правомерным.

Под реальностью сделки (операции) понимается совокупность следующих основных взаимосвязанных факторов:

- **сделка не является недействительной** в силу нарушения ее совершением требования закона или иного правового акта либо в силу потенциальной квалификации ее в качестве мнимой или притворной (ст.ст. 168, 170 ГК РФ);
- **сделка не совершена фиктивным контрагентом** (несуществующим лицом или лицом, которое фактически не осуществляет деятельность, либо лицом, которое в силу своего финансово-хозяйственного положения неспособно исполнить обязательства по сделке);
- **обязательства по сделке исполнены непосредственно контрагентом**, с которым налогоплательщиком заключен договор, или лицом, которому **обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону** (например, субподрядчиком) (пп. 2. п. 2 ст. 54<sup>1</sup> НК РФ);
- **результат сделки, в том числе уплата договорной цены, реален**, то есть соответствует тому результату, который предусмотрен соответствующим договором и его наличие подтверждено необходимыми документами (акты, выписки по движению средств на счетах).

## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 5. Возможность подтверждения прозрачности построения взаимодействия взаимозависимых лиц в рамках ведения одного бизнеса

Классическим примером отказа налоговыми органами в признании правомерности налоговой выгоды является совершение операций между взаимосвязанными или взаимозависимыми лицами, осуществляющими деятельность в искусственно созданном формате «раздробленного бизнеса», что позволяет его участникам в рамках такой схемы оптимизировать налоговые платежи, используя наименее затратные (специальные) режимы налогообложения.

При этом налоговые органы могут привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности за действия, которые формально не являются противозаконными (см. п.п. 1, 13.2 Методических рекомендаций, письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@).

Основным критерием отделения законного дробления бизнеса от незаконного в данном случае может выступать разумная деловая цель, наличие которой само по себе не может свидетельствовать о злоупотреблении налогоплательщиками своими правами.

В этой связи для минимизации риска признания налоговой выгоды незаконной при ведении предпринимательской деятельности в состоянии «раздробленности» целесообразно обеспечить наличие обоснования такой деловой цели.



## 4. Как снизить налоговые риски налогоплательщика

### 5. Возможность подтверждения прозрачности построения взаимодействия взаимозависимых лиц в рамках ведения одного бизнеса

К элементам такого обоснования можно, в частности, отнести соблюдение следующих условий:

- участники бизнеса должны иметь каждый отдельную специализацию, осуществляя самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единой конкретной цепочки сделок, очевидно направленных на достижение экономического результата головной организации. При этом в целом деятельность объединения участников бизнеса направлена на оптимизацию хозяйственного процесса и уменьшение предпринимательского риска;
- участники бизнеса должны иметь собственное имущество, обеспечивать управление и существовать независимо от головной организации;
- у каждого самостоятельного налогоплательщика должна быть хотя бы небольшая, но отдельная материальная (производственная, торговая или техническая) база;
- участники бизнеса не должны отвечать критериям взаимозависимости, адрес создаваемых в результате дробления организации предполагается различным;
- не должна усматриваться взаимная подчиненность и подконтрольность работников разных организаций;
- участники бизнеса должны самостоятельно исполнять обязанности по оплате текущих расходов, арендных и/или коммунальных платежей, сдачи отчетности и т.п.;
- участники бизнеса не имеют счета исключительно в одном банке.



Акционерное общество  
«Федеральная корпорация  
по развитию малого и среднего  
предпринимательства»

Москва, Славянская площадь, д. 4,  
стр. 1, тел. +7 495 698 98 00,

[info@corpmsp.ru](mailto:info@corpmsp.ru)



Корпорация  
МСП

АО «МСП Банк» – [www.mspsbank.ru](http://www.mspsbank.ru)

Портал Бизнес-навигатора МСП –  
[www.smbn.ru](http://www.smbn.ru)