



КонсультантПлюс

<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N
БВ-4-7/3060@

"О практике применения статьи 54.1
Налогового кодекса Российской Федерации"

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 18.03.2021

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 10 марта 2021 г. N БВ-4-7/3060@

О ПРАКТИКЕ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральная налоговая служба в связи с возникающими в работе территориальных налоговых органов вопросами о применении положений [статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), по итогам мониторинга правоприменительной практики, в том числе судебного разрешения споров, направляет рекомендации для их использования при доказывании и юридической квалификации обстоятельств, выявленных при проведении мероприятий налогового контроля, а также в целях обоснования позиций налоговых органов при рассмотрении судебных споров.

I. Общие требования. Соотношение положений [статьи 54.1](#) Кодекса с иными предписаниями налогового законодательства

1. Положения [статьи 54.1](#) Кодекса направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было.

Данные положения согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в [определении](#) от 29.09.2020 N 2311-О, в сравнении с регулированием, действовавшим до принятия [статьи 54.1](#) Кодекса, направлены на конкретизацию механизма налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывают на обстоятельства и условия, которые принимаются во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

Исходя из положений [пункта 1 статьи 54.1](#) Кодекса неправомерное уменьшение налогооблагаемой базы и (или) суммы налога (далее - уменьшение налоговой обязанности) может происходить в результате искажения налогоплательщиком сведений о фактах хозяйственной жизни, в том числе о финансово-хозяйственных операциях, совершенных во исполнение сделок, совокупности таких фактов (далее - операции), об объектах налогообложения.

С учетом положений [пунктов 1 и 2 статьи 54.1](#) Кодекса налогоплательщик вправе определить налоговую обязанность на основании отраженных им сведений о совершенных операциях в соответствии с правилами соответствующей главы части второй [Кодекса](#) при соблюдении одновременно следующих условий:

- а) налогоплательщиком не было допущено искажение указанных сведений,
- б) обязательства по соответствующей сделке исполнены лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена

(возложена) в силу договора или закона (далее - надлежащее лицо),

в) основной целью совершения операции либо их совокупности не являлось уменьшение налоговой обязанности.

Примерами искажения сведений об объектах налогообложения являются, в частности, неотражение в составе основных средств эксплуатируемых объектов недвижимости, строительство которых завершено (по налогу на имущество организаций), искажение данных о производимой продукции с целью исключения характеристик, при которых она подлежит отнесению к категории подакцизных товаров (по акцизам), искажение параметров осуществляемой деятельности с целью занижения показателей потенциально возможного дохода (по ЕНВД), разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения преференциальных специальных налоговых режимов.

2. Положения [пунктов 1 и 2 статьи 54.1](#) Кодекса в их нормативном единстве с положением [подпункта 3 пункта 2 статьи 45](#) Кодекса, предусматривающим право налоговых органов изменять юридическую квалификацию сделок, совершенных налогоплательщиком, его статус и характер деятельности, устанавливают ряд критериев оценки операций, отраженных налогоплательщиками в целях налогообложения:

а) реальность операции, то есть имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком;

б) исполнение обязательства надлежащим лицом;

в) действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;

г) наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (деловая цель).

Искажение сведений об операциях может быть произведено путем отражения в учете фактов, не имевших место в действительности, а также путем ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности, или, напротив, посредством сокрытия (неотражения) фактов и (или) занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Применение указанных критериев означает, в частности, что нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат.

Реально совершенные операции оцениваются на предмет их соответствия остальным критериям. Документы, предоставляемые налогоплательщиком в подтверждение права на уменьшение налоговой обязанности, должны отражать достоверную информацию о реальной операции в соответствии с ее действительным экономическим смыслом; обязанность по документальному подтверждению операций возложена на налогоплательщика.

Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление сумм налогов

таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений ([определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085).

3. Цель противодействия налоговым злоупотреблениям реализуется законодателем путем закрепления в [Кодексе](#) как общей антиуклонительной нормы ([статья 54.1](#)), так и правил налогообложения, направленных на исключение злоупотреблений и обхода налогового закона по соответствующим видам операций.

К таким правилам относятся, например, требование о наличии у лица фактического права на доход ([пункты 2 - 3 статьи 7](#) Кодекса), об отражении неполученного дохода (об исключении завышенных расходов) при совершении операций между взаимозависимыми лицами на условиях, которые отличны от условий сопоставимых операций между лицами, не являющимися взаимозависимыми ([пункт 1 статьи 105.3](#) Кодекса).

[Статьей 269](#) Кодекса устанавливаются основания для признания задолженности по долговому обязательству в качестве контролируемой, а также условия, при которых проценты по данному обязательству исключаются полностью либо частично из состава расходов и приравниваются в целях налогообложения к дивидендам. [Статьей 280](#) Кодекса при регламентации особенностей определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами устанавливаются правила определения доходов исходя из минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при продаже обращающихся ценных бумаг по цене, которая ниже минимальной цены, а также правила учета расходов при приобретении указанных бумаг по цене, которая выше максимальной цены сделок на организованном рынке, правила определения доходов и расходов при совершении сделок с необрачающимися ценными бумагами с учетом расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

При применении указанных положений следует учитывать, что к соответствующим операциям [статья 54.1](#) Кодекса подлежит применению в случае, если налогоплательщиками допускается искажение сведений о фактах хозяйственной жизни с целью обхода условий применения норм, определяющих правила налогообложения, и формальное соблюдение установленных ими требований (например, для выполнения установленных [статьей 269](#) Кодекса показателей капитализации, для признания лица, имеющим фактическое право на доход и т.п.).

II. Исполнение обязательства надлежащим лицом

4. [Подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса предусматривает требование об исполнении обязательства перед налогоплательщиком лицом, являющимся стороной договора с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена или возложена в силу договора или закона.

Данная [норма](#) направлена на борьбу со злоупотреблениями с использованием формального документооборота, организуемого с участием компаний, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (далее - "технические" компании), в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект. Такие "технические" компании не осуществляют деятельность в своем интересе и на свой риск, не обладают необходимыми активами, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от их имени в противоправных целях.

Для случаев, когда сам факт исполнения не ставится под сомнение, но при этом установлено, что оно не производилось обязанным по договору лицом, налогоплательщик в силу требования о документальной подтвержденности операций не вправе уменьшать налоговую обязанность в соответствии с документами, составленными от имени указанного лица.

В данном случае в силу требований [подпункта 6 пункта 1 статьи 23](#), [подпункта 7 пункта 1 статьи 31](#), [пункта 1 статьи 54](#) Кодекса вопрос о наличии оснований для уменьшения налоговой обязанности рассматривается с учетом формы вины, в зависимости от которой определяются предъявляемые к налогоплательщику требования о подтверждении им данных о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций.

Изложенная позиция основывается на подходе об определении действительного размера налоговой обязанности, выраженном в [определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 25.11.2020 N 2823-О, а также позициях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации о недопустимости создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения от 30.09.2019 N [305-ЭС19-9969](#), от 14.03.2019 N [301-КГ18-20421](#), от 16.02.2018 N [302-КГ17-16602](#), от 03.08.2018 N [305-КГ18-4557](#)).

5. В целях недопущения предъявления налогоплательщикам формальных претензий при установлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что обязанное по договору лицо не производило и не могло произвести исполнение в пользу налогоплательщика ввиду отсутствия необходимых для исполнения экономических ресурсов, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, на которых исполнение обязательства не могло быть передано (возложено) в силу номинальности контрагента, налоговым органам необходимо предпринимать меры, направленные на оценку действий самого налогоплательщика и на доказывание противоправного характера этих действий.

Требование об исключении формальных претензий, а также о необходимости установления обстоятельств, характеризующих действия налогоплательщика, вытекает из положений [пункта 3 статьи 54.1](#) Кодекса. Исходя из этих положений нарушение налогового законодательства контрагентом налогоплательщика, а также подписание документов от имени контрагента неустановленным, неуполномоченным лицом или лицом, отрицающим свое участие в деятельности контрагента в силу недостоверности сведений о нем как о руководителе, бухгалтере или ином уполномоченном лице контрагента, само по себе не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерным уменьшения налогоплательщиком налоговой обязанности. Данные обстоятельства не могут служить достаточным основанием для предъявления налоговых претензий.

Налоговым органам необходимо устанавливать как факт неисполнения обязательства надлежащим лицом, так и обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик преследовал цель неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо знал или должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом. Вывод о таком знании может следовать из осведомленности налогоплательщика о лице, которое фактически производило исполнение, например, в силу факта проведения переговоров и согласования условий обязательства, обеспечения его исполнения, гарантий на случай ненадлежащего исполнения непосредственно между налогоплательщиком и таким лицом.

6. Доказывание того, что обязанное по договору лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика, осуществляется налоговым органом с учетом положений [пункта 5](#) настоящих рекомендаций, установления и оценки в совокупности и взаимной связи обстоятельств,

свидетельствующих о невозможности такого исполнения, в частности:

- а) о неустановлении местонахождения такого лица на момент совершения сделки;
- б) об отсутствии у него необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (достаточного персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, обязательных разрешений и лицензий и т.п.);
- в) о невозможности реального осуществления спорных операций обязанным по договору лицом с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных, трудовых ресурсов, экономически необходимых для их осуществления;
- г) об отсутствии оснований для возложения исполнения на третье лицо ввиду отсутствия соответствующих обязательств между контрагентом налогоплательщика и таким третьим лицом;
- д) о совершении расходных операций по счету, не соответствующих и не являющихся обычными для того вида деятельности, в рамках которого совершены спорные операции с налогоплательщиком;
- е) об отсутствии иных признаков, которые подтверждали бы ведение реальной экономической деятельности (отсутствие персонала, обладающего необходимой квалификацией, указание лицами, сведения о которых как о руководителях или участниках содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц, на недостоверность данных сведений, отсутствие сайта либо иного позиционирования (информирования) о деятельности компании и т.п.).

III. Установление и оценка умышленных действий налогоплательщиков, направленных на использование ими формального документооборота с участием "технических" компаний

7. Налоговым органам в контрольной работе прежде всего следует проводить мероприятия, направленные на выявление правонарушений, совершенных налогоплательщиками умышленно.

О реализации налогоплательщиком цели неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо о том, что он знал об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом, могут свидетельствовать в совокупности следующие факты:

- а) несоответствие поведения участников сделки, должностных лиц налогоплательщика при заключении договора, принятии исполнения стандартам разумного поведения участника оборота, ожидаемого в сходных обстоятельствах;
- б) нетипичность документооборота, наличие недочетов и неполнота заполнения документов, совершение ошибок, обусловленных формальным характером документов и отсутствием необходимости в осуществлении действий, направленных на реализацию и защиту права вследствие отсутствия соответствующего правоотношения;
- в) непринятие мер по защите нарушенного права.

По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика, должностных и иных лиц, ответственных за действия, совершаемые при заключении договора, при исполнении сделки, при обеспечении защиты прав налогоплательщика, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений указанных 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.

Налоговым органам необходимо эффективно использовать комплекс контрольных мероприятий, в частности, следующие средства доказывания: допрос и получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения и исполнения сделок, а также совершения иных операций; 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, в том числе почерковедческих, и другие.

При этом с учетом [пункта 3 статьи 54.1](#) Кодекса необходимо учитывать, что заключение почерковедческой экспертизы, которым установлено подписание документов от имени контрагента неустановленным или неуполномоченным лицом, не может рассматриваться как единственное и достаточное доказательство невыполнения налогоплательщиком требований, предусмотренных [подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса. Показания лиц, указанных в качестве подписавших документы от имени контрагента, об их непричастности к деятельности контрагента подлежат оценке в совокупности и взаимной связи с иными доказательствами, в том числе с учетом потенциальной заинтересованности таких лиц в уходе от ответственности за собственные неправомерные действия.

8. О направленности действий налогоплательщика на неправомерное уменьшение налоговой обязанности могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, иных связанных с ними лиц (взаимозависимых, подконтрольных, контролирующих лиц, родственников и т.п.), использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с "технической" компанией, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, аффилированным, подконтрольным или контролирующим налогоплательщика лицам в той или иной форме, а также для финансирования текущей хозяйственной деятельности (например, для покрытия разницы между действительной и таможенной стоимостью при "сером" импорте).

Об участии налогоплательщика в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности, могут свидетельствовать обстоятельства, на основе которых возможно сделать вывод о влиянии налогоплательщика на таких лиц и об их фактической подконтрольности налогоплательщику, о предопределенности и взаимосвязи совершенных действий, о подчинении таких действий единой цели.

9. Вывод о том, что налогоплательщик знал о совершении сделки с "технической" компанией и о предоставлении исполнения по этой сделке иным лицом, должен делаться налоговым органом на основании оценки обстоятельств, характеризующих выбор контрагента (указанных в [разделе IV](#) настоящих рекомендаций), а также обстоятельств заключения и исполнения такой сделки. При этом установленные обстоятельства и подтверждающие их доказательства должны вне всяких сомнений свидетельствовать об указанной осведомленности налогоплательщика.

При оценке обстоятельств заключения сделки налоговым органам следует устанавливать факты, которые могут свидетельствовать о том, что договоренность о совершении сделки достигалась между налогоплательщиком и лицом, осуществившим исполнение по ней, без участия "технической" компании, не ведущей деятельность, однако оформление сделки этими лицами осуществлялось путем подписания бумаг с участием "технической" компании и не соответствовало фактическим договоренностям. Налоговым органам, в частности, следует получать показания должностных и иных уполномоченных лиц, а также ответственных сотрудников субъекта, осуществившего исполнение, по обстоятельствам заключения и исполнения сделки.

При оценке обстоятельств исполнения следует также устанавливать факты, свидетельствующие о взаимодействии при предоставлении и принятии исполнения исключительно работниками указанных лиц в отсутствие представителей "технической" компании.

10. При встраивании "технической" компании или цепочки таких компаний между налогоплательщиком и лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, повлекшее причинение ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате завышения расходов и вычетов по налогу на добавленную стоимость, сумма расходов и налоговых вычетов, подлежащая учету, производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях и т.п.).

Бремя доказывания размера документально не подтвержденных операций с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, лежит на налогоплательщике. Налогоплательщиком в соответствии с требованиями [подпункта 6 пункта 1 статьи 23](#), [пункта 1 статьи 54](#) Кодекса должны быть представлены сведения и документы, позволяющие установить указанное лицо и параметры спорной операции. Поскольку соответствующие сведения, а также подтверждающие их документы, должны быть проверены и оценены в рамках соответствующих контрольных мероприятий, то их предоставление должно производиться налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при представлении возражений на акт проверки.

Таким образом, налоговый орган учитывает расходы и вычеты по налогу на добавленную стоимость по указанным спорным операциям на основании обстоятельств, которые подлежат установлению с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

11. При непредоставлении налогоплательщиком сведений и подтверждающих их документов о лице, осуществившем фактическое исполнение, и действительных параметрах спорной операции в силу того, что имел место формальный документооборот с "технической" компанией с целью приобретения товаров (работ, услуг) в недекларируемом в целях налогообложения обороте, следует исходить из следующего.

Налогоплательщик не вправе применять налоговые вычеты и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям, поскольку обязательство не исполнено надлежащим лицом, и при этом налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций.

Право на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость не предоставляется в силу косвенного характера данного налога как налога на потребление товаров (работ, услуг), взимаемого на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю.

Расходы по указанным операциям также не учитываются в полном объеме. В данном случае расчетный способ определения налоговой обязанности ([подпункт 7 пункта 1 статьи 31](#) Кодекса) не применяется, поскольку назначение расчетного способа - это определение налоговой обязанности в результате восполнения документальной неподтвержденности операций или нарушения правил учета на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Однако в рассматриваемом случае отсутствует операция, совершенная на рыночных условиях с установленным контрагентом, сравнимая с операциями, совершаемыми аналогичными налогоплательщиками при соблюдении требований, предусмотренных [статьей 54.1](#) Кодекса. Получение ценовых конкурентных преимуществ за счет неуплаты налогов является недопустимым и препятствует развитию экономики Российской Федерации.

12. При установлении, что спорные работы не могли быть выполнены подрядчиком (услуги не могли быть оказаны исполнителем), и соответствующий результат был достигнут собственными силами налогоплательщика (силами работников налогоплательщика или лиц, привлеченных налогоплательщиком по гражданско-правовым договорам, либо без оформления с данными лицами соответствующих отношений), следует исходить из следующего.

При выполнении налогоплательщиком условий, указанных в [пункте 10](#) настоящих рекомендаций, налоговым органом могут быть учтены расходы и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в отношении подтвержденных налогоплательщиком операций по приобретению материальных и иных ресурсов, не связанных с оплатой труда, необходимых для достижения результата выполнения работ (оказания услуг).

Установление факта выполнения налогоплательщиком работ (получения результата услуг) собственными силами производится путем совершения, в частности, следующих контрольных мероприятий:

а) допроса должностных и иных лиц налогоплательщика, занятых в процессе выполнения работ (при этом функционал данных лиц должен быть установлен на основании документов проверяемого налогоплательщика либо заказчика, в том числе на основании должностных инструкций, приказов о назначении ответственных лиц на объект и т.д.);

б) истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, которые были ответственны, в частности, за приемку работ, согласование и утверждение проектной документации, лиц, осуществляющих технический надзор (в том числе указанных в журналах приемки выполненных работ);

в) исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации;

г) исследования документов, касающихся передачи строительной площадки, подключения к системам энерго-, водоснабжения, вывоза строительного мусора;

д) проведения экспертиз, осмотров.

IV. Оценка обстоятельств, характеризующих выбор контрагента, в силу которых налогоплательщик должен быть знать о формальном документообороте с участием "технических" компаний

13. Положения [подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса подлежат применению как в случае совершения налогоплательщиками умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов путем использования формального документооборота с участием "технических" компаний ([раздел III](#) настоящих рекомендаций), так и при установлении, что налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

При применении [подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса правовое значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, характеризующие деятельность контрагента и свидетельствующие о невозможности исполнения им обязательств, но и то, должны ли данные обстоятельства были быть ясны налогоплательщику при совершении конкретной сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

Принимая во внимание изложенное, осведомленность налогоплательщика о неисполнении обязательства лицом, являющимся стороной договора, предполагается при установлении критической совокупности обстоятельств, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и доказанности налоговым органом, что эти обстоятельства при совершении конкретной сделки в результате оценки контрагента исходя из требований, предъявляемых в имущественном обороте, должны были быть ясны налогоплательщику.

Данный подход направлен на обеспечение стабильности налоговой системы, стимулируя участников оборота к вступлению в договорные отношения с контрагентами, ведущими реальную хозяйственную деятельность и уплачивающими налоги. Он позволяет обеспечить равенство налогообложения по отношению ко всем плательщикам, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте, исключая при этом необоснованные ценовые конкурентные преимущества, предоставляемые за счет неуплаты налогов.

Указанные правовые позиции, касающиеся выбора контрагента и ее оценки в налоговых целях, нашли отражение в [пункте 31](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277, от 28.05.2020 N 305-ЭС19-16064, от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597, от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399, в [постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 N 15658/09.

14. При оценке обстоятельств, характеризующих выбор контрагента, налоговым органам необходимо руководствоваться следующим.

Судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах. Данный стандарт, предполагая проверку деловой репутации, возможности исполнения, платежеспособности контрагента, направлен на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств. При нарушении данного стандарта лица, входящие в состав органов управления организации, могут быть привлечены к ответственности по иску организации за причинение указанных убытков, возникших вследствие нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, давая разъяснения о том, какие действия могут быть квалифицированы как недобросовестные или неразумные, указал в [постановлении](#) от 30.07.2013 N 62 "О возмещении убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица", что к числу таковых, в частности, должны быть отнесены:

а) знание директором о невыгодности условий сделки или заведомой неспособности контрагента исполнить обязательство либо установление того, что директор должен был знать об этих обстоятельствах;

б) непринятие до совершения сделки действий по получению необходимой информации, которые обычны для деловой практики при сходных обстоятельствах;

в) совершение сделки в нарушение внутренних процедур согласования, необходимого одобрения или вопреки бизнес-стратегии (сверхрисксовая, непрофильная сделка).

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

Ведение деятельности объективно находит отражение в бизнес-истории компании и в известности ее в соответствующем сегменте рынка, в публичном позиционировании и в рекламном продвижении, в деловой репутации, опыте, в наличии исполненных контрактов и в возможности предоставления рекомендаций от контрагентов, в наличии места ведения деятельности (офиса, промышленной площадки и т.п.), собственных или полученных во владение и пользование активов либо в возможности привлечения третьих лиц (субподрядчиков, соисполнителей, поставщиков) в рамках установленных договорных отношений, в соответствии характера принимаемых обязательств, их размера, стоимости исполнения периода существования компании и масштабу ее деятельности (имея в виду, что в каждой сфере бизнеса существует представление о динамике его развития и объективных масштабах, достижимых на каждом из этапов).

Как правило, организации, встраиваемые в цепочку между субъектами, осуществляющими действительное исполнение, и создаваемые для противоправной цели - для вывода прибыли в "серую зону" и ее обналичивания, не могут продемонстрировать деловую историю ведения бизнеса, а доверие к ним и сверхриски не могут быть объяснены ввиду отсутствия имущества, за счет которого разумный кредитор рассчитывает получить удовлетворение при причинении убытков вследствие ненадлежащего

исполнения, делового опыта, кредита доверия, оказываемого участниками или третьими лицами путем предоставления обеспечения исполнения по сделке. Такие компании в обоснование опыта, эффективности коммерческой практики не могут сослаться на значимый период ведения деятельности, а также на опыт своих учредителей, поскольку учреждаются преимущественно физическими лицами, не обладающими таковым опытом.

15. Принимая во внимание изложенное, налоговым органам необходимо занимать активную позицию в вопросе сбора доказательств, характеризующих обстоятельства выбора налогоплательщиком контрагента с учетом предмета и цены сделки, в целях оценки доводов налогоплательщика о том, что данный выбор соответствовал практике делового оборота и был сделан с соблюдением стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, имея в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении данного выбора субъекты предпринимательской деятельности оценивают, как правило, не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры.

Для этого налоговым органам следует исследовать в совокупности и взаимной связи, в частности, следующие обстоятельства:

а) неизвестность налогоплательщику информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении производственных, складских, торговых или иных площадей, необходимых для ведения предпринимательской деятельности;

б) отсутствие свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, квалифицированных кадров, имущества, необходимых лицензий, разрешений, свидетельств о членстве в саморегулируемой организации и т.п.), подтверждающих возможность реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

в) отсутствие у соответствующих должностных и ответственных лиц налогоплательщика информации об обстоятельствах выбора контрагента, заключения сделки и ее исполнения;

г) отсутствие взаимодействия с руководителем, иными должностными лицами, ответственными сотрудниками или иными лицами, уполномоченными действовать от имени контрагента, при обсуждении условий и подписании договора; отсутствие документального подтверждения полномочий данных лиц;

д) несовершение действий по получению необходимой информации, которые обычны для деловой практики, неосуществление налогоплательщиком анализа сведений о контрагенте, размещенных в том числе на официальном сайте ФНС России в формате открытых данных;

е) отсутствие в открытом доступе информации о контрагенте, свидетельствующей о ведении им реальной экономической деятельности;

ж) отсутствие у налогоплательщика информации о способе получения сведений о контрагенте (например, наличие рекламы в СМИ, сайта, рекомендаций партнеров или других лиц);

з) совершение сделки без получения необходимого в силу закона или учредительных документов согласия органа юридического лица или государственного органа либо органа местного самоуправления;

и) совершение сделки с нарушением процедуры согласования, несоответствие порядка заключения договора внутренним регламентам налогоплательщика (например, заключение договора без проведения публичных торгов либо с их нарушением при обязательности данного порядка в силу закона или практики, установленной у налогоплательщика; отсутствие в составе конкурсной заявки полного комплекта документов либо указание в них недостоверных сведений, подлежащих проверке при подготовке торгов);

к) совершение сделки в противоречие с бизнес-стратегией налогоплательщика (непрофильная, сверхрисковая и т.п.);

л) наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота либо от условий иных аналогичных договоров, заключенных налогоплательщиком (например, условий о длительных отсрочках платежа, о поставке крупных партий товаров без предоставления обеспечения исполнения, о договорной ответственности, размер которой несопоставим с последствиями возможного нарушения, о приобретении товаров (работ, услуг) по цене, которая существенно ниже рыночного уровня и т.п.);

м) установление цены приобретения товаров (работ, услуг) в размере, который существенно ниже цены по сопоставимым сделкам (при совершении сделки с "технической" компанией с целью приобретения ресурсов в недекларируемом в целях налогообложения обороте) или выше рыночной стоимости (при встраивании "технической" компании во взаимоотношения с лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке);

н) отсутствие у налогоплательщиков документов, которые должны были быть составлены исходя из характера исполнения (например, при договоре строительного подряда отсутствует акт о передаче подрядчику строительной площадки);

о) наличие в договорах и в документах, которыми оформлено исполнение сделки, противоречий в сведениях и неполноты заполнения обязательных реквизитов, которые могут свидетельствовать, в частности, о подписании документов в нарушение логики бизнес-процесса или ранее момента наступления соответствующих событий;

п) отсутствие оплаты, использование в расчетах "неликвидных" векселей, принятие в счет погашения долга права требования к третьему лицу, платежеспособность которого не позволяет получить исполнение по данному требованию в полном объеме;

р) несовершение налогоплательщиком действий по защите прав, нарушенных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств; непринятие мер по приостановлению исполнения своего обязательства или незаявление отказа от исполнения этого обязательства в случае встречного неисполнения обязательств контрагентом.

Следует также учитывать, что на официальном сайте ФНС России размещаются в формате

открытых данных следующие сведения об организациях: о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности и об уплаченных суммах налогов и сборов, а также о среднесписочной численности работников за год, предшествующий году размещения сведений, о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии; о применяемых специальных налоговых режимах. Открытость этих данных предоставляет дополнительную возможность налогоплательщикам на момент совершения сделки оценить обстоятельства, характеризующие ведение деятельности контрагентом и ее масштабы, с позиции возможности исполнения контрагентом принимаемых на себя обязательств.

В отношении иных сведений, которые получены налоговым органом в ходе налогового контроля, следует отметить, что такие сведения в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 102](#) Кодекса могут стать общедоступными с согласия налогоплательщика (плательщика страховых взносов). Согласие на раскрытие таких сведений, в том числе сведений об отсутствии "налоговых разрывов" по налогу на добавленную стоимость, принимаемое участниками соответствующей сферы деятельности (например, в сфере оборота сельскохозяйственной продукции), создает основание для добросовестной конкуренции и формирования прозрачной и экономически обоснованной системы взаимоотношений между участниками, исключая налоговые риски.

16. При оценке возражений налогоплательщика и доводов в обоснование выбора контрагента, а также доказательств, свидетельствующих о том, что, исходя из условий заключения и исполнения договора, он не мог знать о заключении сделки от имени организации, не осуществляющей реальной предпринимательской деятельности и не исполняющей ввиду этого налоговых обязанностей по сделкам, оформляемым от ее имени, необходимо учитывать следующее.

Степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ, либо сделка несет в себе несоразмерные риски ввиду возможного причинения убытков при ее неисполнении или ненадлежащем исполнении.

17. При установлении, что налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, характеризующих деятельность контрагента и свидетельствующих о невозможности исполнения им обязательств, в ситуациях, когда отсутствует спор о факте осуществления расходов, необходимо исходить из следующего.

17.1. При установлении в ходе проверки лица, осуществившего исполнение, в результате исключения "технической" компании, встроенной в отношения между данным лицом и налогоплательщиком (цепочки таких компаний), учет расходов и налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке.

17.2. При невозможности установления лица, осуществившего исполнение, право на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость не предоставляется в силу косвенного характера данного налога как налога на потребление товаров (работ, услуг), взимаемого на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю.

В отношении расходов подлежит применению расчетный способ определения налоговой обязанности. При этом следует учитывать, что согласно правовой позиции, закрепленной в [пункте 8](#)

постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Кодекса", риски, связанные с возникновением оснований для применения расчетного способа определения налоговой обязанности ([подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса](#)), несет налогоплательщик.

Соответственно, при возникновении спора относительно размера документально не подтвержденных расходов при отклонении стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) от рыночной стоимости бремя доказывания их размера лежит на налогоплательщике, который вправе их обосновывать, в том числе с учетом данных об иных аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика, проведения экспертизы, предоставления документов, подтверждающих рыночную стоимость соответствующих товаров (работ, услуг).

Это означает, что определение действительного размера налоговой обязанности с применением расчетного способа (в том числе в случае признания документов ненадлежащими) производится на основании обстоятельств, которые подлежат установлению налоговым органом с учетом имеющихся у него сведений и документов и при содействии налогоплательщика в их установлении.

18. Налогоплательщик, не реализовав в случае, предусмотренном [пунктом 17](#) настоящих разъяснений, право на учет расходов и применение налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость в размере, на который он рассчитывал, совершая операции, вправе требовать взыскания соответствующих убытков с лиц, виновных в их причинении (с субъекта, от имени которого был подписан договор и который ввел налогоплательщика в заблуждение относительно обстоятельств ведения им деятельности и наличия ресурсов для исполнения, а также с лиц, контролировавших данного субъекта и использовавших его для реализации противоправной цели - уклонения от уплаты налогов). Данный подход нашел отражение в [определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2017 N 308-ЭС17-13430.

19. Оценка субъективной стороны действий налогоплательщика имеет значение при разрешении вопроса о последствиях невыполнения требования, предусмотренного [подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса](#), а также о наличии в действиях налогоплательщика состава правонарушения и его квалификации.

Действия налогоплательщика, повлекшие неуплату или неполную уплату суммы налога, квалифицируются как правонарушение, ответственность за которое предусмотрена [пунктом 3 статьи 122 Кодекса](#), в случае, если налогоплательщик преследовал цель неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо знал об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

В отсутствие указанных оснований в том случае, если налогоплательщиком не опровергнуты собранные налоговым органом доказательства, свидетельствующие о том, что поведение налогоплательщика не отвечало стандарту разумного поведения участника оборота, ожидаемого в сходных обстоятельствах, и коммерческой осмотрительности, в силу чего налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию и свидетельствующих о невозможности исполнении обязательств данным контрагентом, действия налогоплательщика, повлекшие неуплату или неполную уплату суммы налога, квалифицируются по [пункту 1 статьи 122 Кодекса](#).

При этом неосторожная форма вины должна учитываться при разрешении вопросов о применении налоговых санкций и оценки иных обстоятельств, которые могут рассматриваться в

качестве смягчающих ответственность в соответствии с [подпунктом 3 пункта 1 статьи 112](#) Кодекса.

20. В случае, если из оценки материалов проверки, а также представленных налогоплательщиком возражений и доказательств, следует, что им проявлена коммерческая осмотрительность и он не знал и не должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию и предоставлении исполнения иным лицом, то в действиях налогоплательщика отсутствует состав правонарушения.

В данном случае налогоплательщик имеет право на учет расходов и применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость исходя из сведений, отраженных в спорном договоре и документах о его исполнении.

V. Наличие у контрагента цели неправомерного уменьшения налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость в связи с операциями, совершенными с налогоплательщиком

21. В соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право налогоплательщика на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц ([постановление](#) от 19.12.2019 N 41-П, определения от 16.10.2003 N 329-О, от 10.11.2016 N 2561-О, от 26.11.2018 N 3054-О и др.).

Указанный подход нашел свое закрепление в [пункте 3 статьи 54.1](#) Кодекса. Согласно данной норме при выполнении предусмотренного [пунктом 2 статьи 54.1](#) Кодекса требования об исполнении обязательств по сделке лицом, являющимся должником по ней, то обстоятельство, что данным лицом допущено нарушение налогового законодательства, не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерным уменьшения налогоплательщиком налоговой обязанности.

При применении указанных положений необходимо учитывать правовые позиции, выраженные в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597, от 28.05.2020 N 305-ЭС19-16064, согласно которым вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, обладающими такими ресурсами, дает разумно действующему налогоплательщику - покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении - уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

Таким образом, негативные последствия неисполнения контрагентом, ведущим экономическую деятельность, обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в должном размере могут быть возложены на налогоплательщика в виде отказа ему в праве на применение вычетов сумм данного налога при условии, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик знал о налоговых правонарушениях, допущенных контрагентом (в том числе в результате невыполнения контрагентом требований [подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса в отношении привлекаемых им поставщиков

(субподрядчиков, соисполнителей), и извлекал выгоду из противоправного поведения контрагента за счет причинения ущерба бюджету Российской Федерации. Данный подход основывается на правовой позиции, выраженной в [определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277.

Налоговым органам следует доказывать, что налогоплательщик знал о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или иной подконтрольности, либо ввиду установления согласованных действий между указанными лицами, направленных на неуплату налога.

Следует также учитывать, что получение выгоды налогоплательщиком может выражаться в установлении цены приобретения товаров (работ, услуг) в размере, который существенно ниже рыночной стоимости.

VI. Изменение юридической квалификации операций

22. Налоговая обязанность может неправомерно уменьшаться путем искажения правовой квалификации операций в целях налогообложения по сравнению с квалификацией, соответствующей их подлинному экономическому содержанию, путем совершения, в частности, притворных сделок.

При искажении правовой квалификации операций должна быть дана должная правовая оценка данным операциям на основе установления их подлинного экономического содержания с учетом оценки наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин и обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект ([пункты 7 и 9](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

Налоговые последствия операций определяются исходя из надлежащей правовой квалификации этих операций (прикрываемых операций). Прикрывающие операции в целях налогообложения не учитываются.

23. Установление должной правовой квалификации операций производится исходя из их подлинного экономического содержания с учетом информации, имеющейся у налогового органа, а также информации, документов и возражений, представленных налогоплательщиком в ходе мероприятий налогового контроля и при рассмотрении материалов проверки.

При данной оценке следует учитывать положение [пункта 3 статьи 54.1](#) Кодекса, согласно которому возможность получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности путем совершения иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не является самостоятельным основанием для признания уменьшения налоговой обязанности неправомерным. Налогоплательщики вправе избирать вариант достижения результата экономической деятельности с учетом налоговых последствий, однако при реализации избранного варианта не должны присутствовать признаки искусственности, отсутствия хозяйственного смысла.

Также следует учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в определениях от 04.06.2007 [N 320-О-П](#), [366-О-П](#)), согласно которой сам по себе факт получения отрицательного экономического результатов по сделке не может рассматриваться как свидетельствующий об отсутствии деловой цели.

24. При разрешении вопроса о квалификации действий налогоплательщика, повлекших неуплату или неполную уплату сумм налога, и применении мер ответственности, предусмотренных [пунктом 1](#) или [3 статьи 122](#) Кодекса, следует учитывать, что методологическая или правовая ошибка, выражающаяся в неправильном применении норм права, повлекшая неверную квалификацию операций и оценку налоговых последствий их совершения, сама по себе не подлежит оценке в соответствии с [пунктом 1 статьи 54.1](#) Кодекса.

Соответственно, если налогоплательщиком, совершившим указанную ошибку, при этом не было допущено искажение в учете (отчетности) стоимостных, количественных и (или) иных параметров, характеризующих спорные операции и их экономическую суть (основание предоставления), то его действия, повлекшие неуплату или неполную уплату налога в результате такой ошибки, подлежат квалификации по [пункту 1 статьи 122](#) Кодекса, а не по [пункту 3](#) данной статьи.

VII. Оценка основного мотива операции (критерий деловой цели)

25. Согласно [подпункту 1 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса основной целью совершения операции не может являться неуплата (неполная уплата) налога. Основным мотивом операции должна являться деловая цель.

Установление должной правовой квалификации операции исходя из ее действительного экономического смысла и оценка основного мотива совершения операции представляют собой самостоятельные критерии оценки.

При разрешении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции (достижение деловой цели, получение экономического эффекта или уменьшение налоговой обязанности), необходимо оценивать, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

Следует учитывать, что доминирующий налоговый мотив может иметь место при реализации решения, не свойственного деловой практике, и которое не может быть обосновано с точки зрения получения экономических выгод и предпринимательского риска (например, присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования), решения, принятого не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

26. Оценка операции по критерию основного налогового мотива допустима и в случае, если такая операция является частью совокупности операций, в результате совершения которых достигается не оспариваемая деловая цель с возникновением налоговых преимуществ.

Достижение деловой цели, реализуемой путем совершения совокупности операций, само по себе не означает, что каждая из этих операций имеет деловую цель.

При анализе совокупности таких операций может быть поставлен вопрос об оценке каждой операции в отдельности, а именно была бы она совершена в отсутствие указанной совокупности, и не являлся ли налоговый мотив основным мотивом совершения той или иной операции и структурирования указанной совокупности операций, сделок, в том числе с участием подконтрольных структур, не имеющих экономической сущности (не обладающих активами, не осуществляющими функции, не несущих рисков), совершения корпоративных действий по реорганизации, учреждению новых организаций.

Такая оценка допустима при условии, что указанная хозяйственная цель с позиции практики делового оборота могла быть достигнута иным образом без совершения спорной операции. Доминирующий налоговый мотив проявляется в структурировании совокупности операции вместо достижения деловой цели без совершения спорной операции. Например, целью такого структурирования через совокупность операций может быть создание оснований для платежа и перевода прибыли в пользу аффилированной иностранной компании вместо выплаты дивидендов.

Правовые позиции, основанные на применении критерия деловой цели при оценке структурирования операций, нашли отражение в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2018 N 301-КГ18-8935, от 14.12.2017 N 309-КГ17-14277.

VIII. Оценка моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, в которую входят налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы

27. При оценке бизнес-моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, часть из которых применяют специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), необходимо исходить из следующего.

При налоговой проверке налогоплательщика, входящего в группу лиц, в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, необходимо помимо оценки соблюдения требований, предусмотренных [статьями 346.12, 346.26](#) Кодекса, также оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов с принятием управленческих решений органами управления налогоплательщика или, напротив, от имени нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляется организационно единая деятельность, координируемая одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации.

Вывод о нарушении требований [подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса и об исключительно или преимущественно налоговых мотивах организации ведения бизнеса в рамках группы лиц с применением преференциальных специальных налоговых режимов может быть сделан, в частности, в случае, если:

а) налогоплательщиком ведется деятельность через применяющих специальные налоговые режимы подконтрольных лиц, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от своего имени в интересах контролирующего лица,

б) хозяйственная деятельность осуществляется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов при тесном организационном взаимодействии данных лиц,

в) осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на получение общего результата.

28. При выявлении схем "дробления бизнеса" доначисление сумм налогов осуществляется с

целью возмещения ущерба бюджетам публично-правовых образований таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений. Это означает необходимость определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика, на основании обстоятельств, которые подлежат установлению налоговым органом с учетом имеющихся у него сведений и документов и при содействии налогоплательщика в их установлении, учитывая как вменяемые доходы, так и соответствующие расходы, налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, налоги, уплаченные в рамках специальных налоговых режимов. Данный подход основан на правовой позиции, выраженной в [постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.07.2010 N 17152/09.

При расчете налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость следует также руководствоваться правовыми позициями, изложенными в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 N 302-КГ18-22744, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085.

Доведите настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

В.В.БАЦИЕВ
