



СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ИНСТИТУТ
ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
ФНС РОССИИ

**УСТАНОВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА УМЫШЛЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, НАПРАВЛЕННЫХ НА
УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ
И
ОЦЕНКА ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ
ОСВЕДОМЛЁННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА О
ФОРМАЛЬНОМ ДОКУМЕНТООБОРОТЕ**

Учебные материалы

Санкт-Петербург
2023

СОДЕРЖАНИЕ

1. Установление и оценка умышленных действий налогоплательщиков, направленных на уклонение от уплаты налогов	3
1.1 Разъяснения ФНС России об установлении и оценке умышленных действий налогоплательщиков, направленных на уклонение от уплаты налогов	3
1.2 Рекомендации ФНС России и Следственного комитета об установлении обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)	23
2. Оценка обстоятельств, характеризующих осведомленность налогоплательщика о формальном документообороте	46
3. Арбитражной практики по установленным налоговым органом фактам умышленных действий налогоплательщика	53

1. Установление и оценка умышленных действий налогоплательщиков, направленных на уклонение от уплаты налогов

1.1 Разъяснения ФНС России об установлении и оценке умышленных действий налогоплательщиков, направленных на уклонение от уплаты налогов

Федеральным законом от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ часть первая НК РФ дополнена статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

В целях разъяснения порядка применения Закона № 163-ФЗ и формирования единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов ФНС России подготовлены и направлены нижестоящим налоговым органам письма:

– от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152 «О применении норм ФЗ» от 18.07.2017 г. №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ»;

–от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123 «Рекомендации налоговым органам по применению положений статьи 54.1 НК РФ»;

–от 02.04.2018 г. № СА-5-9/686ДСП «О налоговых спорах по результатам камеральных налоговых проверок»;

– от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060 «Разъяснения о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ».

Письмо ФНС России от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152 «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 г. №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ», разъясняет:

П.1 ст.54.1 НК РФ установлен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе, путем не учета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п.

В указанной связи налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

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

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

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

Помимо указаний на недопустимость минимизации налогоплательщиком налоговых обязательств в результате умышленного искажения данных, отражающих порядок ведения им финансово-хозяйственной деятельности, ст.54.1 НК РФ определяет ещё одно обстоятельство, с которым связывает необходимость отказа в предоставлении налогоплательщику права на учёт расходов при определении налогооблагаемой прибыли и заявления к вычету (зачету) сумм НДС.

Положениями п.2 ст.54.1 НК РФ предусмотрены условия, при одновременном соблюдении которых, в случае отсутствия обстоятельств, установленных п.1 ст.54.1 НК РФ, налогоплательщик вправе по имевшим место сделкам (операциям) уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ.

К таким условиям относятся следующие обстоятельства:

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

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

При применении рассматриваемой нормы следует иметь в виду, что в целях налогообложения могут быть учтены сделки (операции) по двум критериям: основной целью их совершения не должна быть неуплата налога, а сама сделка (операция) должна быть выполнена контрагентом (первого звена), либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или в силу закона. При этом, невыполнение хотя бы одного из указанных критериев влечет для налогоплательщика последствия в виде отказа учёта таких сделок (операций) в целях налогообложения. В этой связи в ходе мероприятий налогового контроля особое внимание необходимо уделять исследованию обстоятельств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом.

При этом, налоговый орган не определяет расчётным путём объём прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.

Указанное свидетельствует о том, что при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключённых налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определённых в п.2 ст.54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учёт понесённых расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

Вместе с тем, обращается внимание, что законодателем в п.3 ст.54.1 НК РФ закреплены положения, исключающие из практики налоговых органов формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов. В частности, предусмотрено, что такие обстоятельства как подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком

того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Следует учитывать, что Федеральным законом от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «не проявление должной осмотрительности». Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям).

Положения п.2 ст.54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Таким образом, налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных п.2 ст.54.1 НК РФ условий.

Федеральным законом от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ ст.82 НК РФ дополнена п.5, предусматривающим, что доказывание обстоятельств, предусмотренных п.1 ст.54.1 НК РФ и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п.2 ст.54.1 НК РФ, производится налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами НК РФ V «Налоговая декларация и налоговый контроль», V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» и V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга».

Кроме того, положениями Федерального закона № 163-ФЗ предусмотрено, что положения п.5 ст.82 НК РФ применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 г. № 163-ФЗ.

Рекомендации налоговым органам по применению положений ст.54.1 НК РФ, доведённые письмом ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123:

В связи со вступлением в силу ст.54.1 НК РФ, а также в целях формирования единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами (далее – налогоплательщиками) пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, ФНС России подготовила и направила письменные рекомендации налоговым органам по применению положений ст.54.1 НК РФ (Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123):

Веденная Законом № 163-ФЗ ст.54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

Ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее –

Постановление Пленума № 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

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

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

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

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

В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт ст.54.1 НК РФ.

Так, п.1 ст. 4.1 НК РФ предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

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

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

налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

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

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

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

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

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

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

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

Таким образом, налоговые органы для целей применения п.1 ст.54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств: существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось); причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению

в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога; потери бюджета.

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

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

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

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

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

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

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

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы

должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

При этом необходимо учитывать, что положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла.

Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций.

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

В этих случаях налоговые органы должны эффективно использовать такие механизмы как:

- получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции);
- проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств;
- сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий);
- инвентаризация имущества;
- анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.);
- истребование документов (информации),
- а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов),
- проведение экспертиз и другие.

Для целей установления фактов выполнения налогоплательщиком работ, услуг собственными силами основным доказательством может являться информация, прямо или косвенно подтверждающая данный факт, полученная посредством опросов должностных лиц проверяемого налогоплательщика, занятых на производстве; истребования документов (информации) у заказчиков и допросов их должностных лиц, лиц, осуществляющих технический надзор; выявления иных, «не проблемных», контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий; исследования локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

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

Об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) могут свидетельствовать факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком

или взаимозависимым (подконтрольным) лицом, а также факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и другие. В рамках исследования финансовых потоков налоговым органам необходимо учитывать, что перечисление денежных средств при осуществлении сделок с проблемным контрагентом, как правило, совершается в целях полного или частичного их возврата налогоплательщику, взаимозависимому (подконтрольному) лицу в наличной, безналичной форме, в виде ценных бумаг или натуральной форме.

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

По всем таким фактам следует получать пояснения налогоплательщика и ответственных лиц, а при получении информации, противоречащей показаниям свидетелей или собранным доказательствам, обеспечивать повторное получение пояснений налогоплательщика и ответственных лиц по установленным противоречиям.

При получении пояснений и проведении допросов необходимо устанавливать полномочия, а также функциональные и должностные обязанности лиц, исследовать вопросы, связанные с обстоятельствами заключения, сопровождения сделки и исполнения всех ее условий спорным контрагентом, а также наиболее эффективно использовать возможность предъявления свидетелям документов при допросах в целях получения наиболее полных и конкретизированных ответов.

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

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

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

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

Разъяснения ФНС России, доведённые письмом от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060 «Разъяснения о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ» – далее Рекомендации 2021 года:

Раздел I «Общие требования.

Соотношение положений статьи 54.1 НК РФ с иными предписаниями налогового законодательства» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ Рекомендации 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 1. Положения статьи 54.1 НК РФ 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 № 2311-О, в сравнении с регулированием, действовавшим до принятия статьи 54.1 НК РФ, 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 НК РФ 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 НК РФ налогоплательщик вправе определить налоговую обязанность на основании отраженных им сведений о совершенных операциях в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ 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.

Пункт 2. Положения пунктов 1 и 2 статьи 54.1 НК РФ в их нормативном единстве с положением подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, 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 № 307-ЭС19-8085).

Пункт 3. Цель противодействия налоговым злоупотреблениям реализуется законодателем путем закрепления в НК РФ 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 НК РФ), 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 НК РФ).

Статьей 269 НК РФ 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 НК РФ 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 НК РФ 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 НК РФ показателей капитализации, для признания лица, имеющим фактическое право на доход и т.п.).

Раздел II «Исполнение обязательств надлежащим лицом» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ Рекомендаций 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 4. Подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ 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 НК РФ 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 № 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 № 305-ЭС19-9969, от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421, от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557).

Пункт 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 НК РФ. 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.

Пункт 6. Доказывание того, что **обязанное по договору лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика,** осуществляется налоговым органом с учетом положений пункта 5 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.).

Раздел III «Установление и оценка умышленных действий налогоплательщиков, направленных на использование ими формального документооборота с участием «технических» компаний» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1

НК РФ Рекомендаций 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 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 НК РФ 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 НК РФ. 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.

Пункт 8.0 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.

Пункт 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 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.

Пункт 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 НК РФ 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.

Пункт 11. При непредставлении 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 не декларируемом 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 НК РФ) 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, сравнивая с операциями, совершаемыми аналогичными

налогоплательщиками при соблюдении требований, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ. Получение ценовых конкурентных преимуществ за счет неуплаты налогов является недопустимым и препятствует развитию экономики Российской Федерации.

Пункт 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 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.

Раздел V «Наличие у контрагента цели неправомерного уменьшения налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость в связи с операциями, совершенными с налогоплательщиком» Рекомендаций 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 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 № 41-П, определения от 16.10.2003 № 329-О, от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О и др.).

Указанный подход нашел свое закрепление в пункте 3 статьи 54.1 НК РФ. Согласно данной норме при выполнении предусмотренного пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ 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 № 307-ЭС19-27597, от 28.05.2020 № 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 НК РФ 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 № 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.

Раздел VI «Изменение юридической квалификации операций» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060), содержат следующие рекомендации:

Пункт 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 № 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.

Пункт 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 НК РФ, 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 № 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.

Пункт 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 НК РФ, **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 НК РФ .**

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 НК РФ, а не по пункту 3 данной статьи.

Раздел VII «Оценка основного мотива операции (критерий деловой цели)» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ Рекомендаций 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 25. Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ 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.

Пункт 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 № 301-КГ18-8935, от 14.12.2017 № 309-КГ17-14277.

Раздел VIII «Оценка моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, в которую входят налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы» разъяснений о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ Рекомендаций 2021 года, содержит следующие рекомендации:

Пункт 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 НК РФ, 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 НК РФ 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.

Пункт 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 № 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 № 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 №302-КГ18-22744, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085.

1.2 Рекомендации ФНС России и Следственного комитета об установлении обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)

ФНС России совместно со Следственным комитетом подготовило рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) (Письмо ФНС России от 13.07.2017 г. № 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)» (вместе с Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России):

1. Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа – это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа – это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов Следственного комитета требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных. Налоговым органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом рекомендаций сотрудников следственного органа по результатам предварительного ознакомления с материалами налоговых проверок подходить к вопросу квалификации действий налогоплательщиков по п.3 ст.122 НК РФ.

В соответствии с п.3 ст.122 НК РФ умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст.129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговым и следственным органам необходимо учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные.

Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, к налоговому правонарушению привела низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации, однако согласно сложившейся практике не могут быть правомерными основаниями невиновности организации личностные и профессиональные обстоятельства сотрудников организации, что

в итоге влечет, например, налоговую ответственность в виде штрафа размером 20% от неуплаченных сумм, предусмотренную п.1 ст.122 НК РФ.

Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40% от неуплаченных сумм, предусмотренную п.3 ст.122 НК РФ, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном «дроблении» бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Таким образом, первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти «непроизводительные» расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Использование подставных лиц (фирмы-однодневки) происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать. В таких случаях налоговому органу необходимо установить принадлежность фирмы-однодневки (поставщику или покупателю) и доказать это.

2. Согласно п.8 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Постановление № 64) уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом Верховный Суд Российской Федерации разъяснил судам, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в ст.111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении.

Таким образом, установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора, страховых взносов) влечет не только увеличение размера штрафа согласно п.3 ст.122 НК РФ, но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, как это предусмотрено п.3 ст.32 НК РФ.

Кроме того, согласно пп.2 п.4 Протокола № 1 к Соглашению о взаимодействии между Следственным комитетом и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3 к числу обстоятельств, позволяющих предполагать при решении вопроса о направлении материалов в следственные органы факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, относится виновность лица.

3. Налоговым органам рекомендуется в ходе проведения контрольных мероприятий исследовать вопрос о наличии умысла при установлении признаков совершения налогового правонарушения в действиях должностного лица проверяемой организации, предусмотренного ст.122 НК РФ, и при его наличии отражать указанную информацию в актах налоговых проверок.

Вместе с тем, решая вопрос о привлечении к налоговой ответственности, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не связан квалификацией налогового

правонарушения, данной проверяющими должностными лицами налогового органа в акте налоговой проверки. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки ужесточать меру ответственности за совершение налоговых правонарушений, которые были установлены в акте, составленном должностными лицами налогового органа, проводившими налоговую проверку, в том числе квалифицировать деяние налогоплательщика не по п.1 ст.122, а по п.3 ст.122 НК РФ.

4. Согласно п.2 ст.110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов.

Умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Для того чтобы обосновать умышленность совершенного деяния, в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий.

Субъективная сторона устанавливается главным образом косвенными доказательствами, приобретающими в доказывании обстоятельств решающее значение. Как правило, трудность установления субъективной стороны обусловлена отсутствием и (или) ненадежностью прямых доказательств. К прямым доказательствам относятся показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы «черной бухгалтерии»), видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров.

Доказывание умысла, таким образом, состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Необходимо обратить внимание, что судебная арбитражная практика в формулировках мотивировочной части решения, как правило, не касается внутреннего психического отношения субъектов, совершивших налоговое правонарушение к содеянному, так, как это описывается в положениях ст.110 НК РФ, а рассмотрев совокупность обстоятельств правонарушения, без промежуточной мотивировки о психическом отношении к содеянному, делает окончательный вывод о волевой составляющей в форме умысла либо не усматривает оснований для неприменения п.3 ст.122 НК РФ. Такая форма решения вопроса об умысле не должна вводить в заблуждение, что волевая составляющая судом не была рассмотрена. Лучше всего это пояснить нижеприведенными примерами, показывающими, как суды мотивируют вину. Как представляется, объединяющим эти примеры является то, что суды выявляют вину, установив отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения. При этом стоит обратить внимание, что этот ряд неслучайных действий, пусть и якобы независимых лиц должен быть подчинен единой воле и приводить к противоправному результату. Таким образом, может быть выявлен в схематичном виде подход судов к определению виновности лица, который должен быть реализован в ходе проведения налоговыми органами налоговых проверок.

Пример 1.

В подтверждение вины предпринимателя налоговым органом были представлены соответствующие доказательства: чеки незарегистрированных контрольно-кассовых аппаратов, авансовые отчеты за период, предшествовавший созданию организации, которая выдавалась налогоплательщиком в качестве контрагента; приобретение векселей у таких «контрагентов» с использованием наличных денежных средств в крупных размерах; указание во всех представленных предпринимателем копиях документов (договоров, актов приема-передачи векселей) руководителем «контрагента» одного физического лица, в то время как по учредительным документам и данным Единого государственного реестра юридических лиц руководителем созданного общества значится другое физическое лицо; отсутствие до момента создания юридического лица возможности получения из официальных источников сведений о его государственной регистрации. При этом заявленный налогоплательщиком довод о том, что им проявлена достаточная осмотрительность и осторожность в выборе контрагента (предварительное получение из официальных источников информации о его государственной регистрации), противоречит обстоятельствам дела, так как сделки по приобретению векселей у «контрагента» начались раньше, чем состоялась государственная регистрация общества. Отсутствие государственной регистрации юридического лица исключает возможность получения из официальных источников информации о его создании (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2010 г. № 505/10, аналогичные выводы сделаны в определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2011 г. № ВАС-17649/10 по делу № А26-11228/2009, от 15.03.2011 г. № ВАС-2817/11 по делу № А75-5416/2009).

Пример 2.

Представленные обществом в инспекцию документы от имени контрагентов фактически оформлялись представителями самого общества (учредитель и руководитель организации-налогоплательщика одновременно являлся учредителем и руководителем фирм-однодневок, работник налогоплательщика одновременно являлся руководителем фирмы-однодневки, при этом в ходе допроса оба показали, что фактически руководство фирмами-однодневками не осуществляли, ставили подписи на документах), что свидетельствует о создании формального документооборота между участниками оспариваемых сделок, в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с этим, с учетом положений п. п. 2, 4 ст. 110 НК РФ, как сказал суд, инспекция правомерно квалифицировала действия общества в соответствии с п. 3 ст. 122 НК РФ (постановление АСУО от 07.07.2015 г. № Ф09-4544/15 по делу № А76-18323/2014).

Пример 3.

Установлены обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий предпринимателя и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований НК РФ, с целью предъявления к вычету налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и отнесения затрат в состав профессиональных налоговых вычетов: отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств. Участником контрагентов является сам предприниматель. Занижая налоговую базу по спорным налогам, предприниматель осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий таких действий в виде неуплаты НДС, налога на доходы физических лиц и единого социального налога. При таких обстоятельствах инспекция

правомерно привлекла предпринимателя к налоговой ответственности по п.3 ст.122 НК РФ (постановление АС СКО от 12.05.2015 г. № Ф08-2263/2015 по делу № А32-11646/2013).

Пример 4.

Налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний, создали резидента особой экономической зоны (далее – ОЭЗ), уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%, передали ему здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, в собственность, манипулировали суммами арендной платы, что было подтверждено экспертными заключениями. В результате был создан единый подконтрольный имущественный центр со схемой взаимоотношений по аренде производственных мощностей, на счетах этой организации аккумулировались значительные денежные средства в виде арендной платы и в последующем выводились за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности свидетельствует о существовании между ними согласованных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (постановление АС СЗО от 17.06.2015 г. № Ф07-3426/2015 по делу № А56-55281/2014).

Пример 5.

Документооборот, созданный между контрагентами и обществом, носит формальный характер, создан с целью получения необоснованной налоговой выгоды, денежные средства, перечисленные за строительно-монтажные работы, частично перечислены под видом оплаты субподрядных работ на счета организаций, фактически не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, с целью обналичивания денежных средств, посредством их перевода на счета подконтрольных физических лиц (постановление АС ПО от 10.07.2015 г. № Ф06-25353/2015 по делу № А55-20330/2014).

Пример 6.

Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения (постановление АС МО от 30.12.2014 г. № Ф05-15733/2014 по делу № А40-28691/14 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2015 г. № 305-КГ15-2304 отказано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра).

Пример 7.

Установленные фактические обстоятельства свидетельствуют о том, что являясь собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, а также имитировало деятельность по выполнению текущего ремонта объектов недвижимости с привлечением подрядчиков в отсутствие реального совершения этих хозяйственных операций, и названные действия общество совершало в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.06.2016г. № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015).

5. Работа по установлению умысла проводится одновременно с работой по установлению и закреплению фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ. Более того, мероприятия, названные в настоящих Методических рекомендациях первоочередными, могут проводиться до установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ, то есть одновременно с первыми действиями по проведению проверки.

Алгоритм работы проверяющих должностных лиц налогового органа по закреплению в материалах проверки фактов наличия умысла по ст.122 НК РФ должен быть следующим.

В соответствии с п.4 ст.110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Учитывая норму п.4 ст.110 НК РФ, в первую очередь в рамках проводимых мероприятий налогового контроля подлежит обязательному исследованию вопрос о конкретных должностных лицах организации, в результате действий которых совершено налоговое правонарушение. К ним могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера),

в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. С этой целью в ходе налоговой проверки исследуются:

- штатное расписание;
- приказы о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалы о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- договор с управляющей организацией или управляющим (при наличии);
- доверенности на совершение отдельных действий, которые повлияли на совершение налогового правонарушения;
- должностные инструкции лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде;
- пояснения должностных лиц организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту налоговой проверки).

Вышеуказанные материалы необходимы в совокупности с первичными документами, в том числе для выявления фактов «не типичности» документооборота, отдельных договоров, проведение отдельных операций не в соответствии с внутренними правилами компании, оформление отдельных операций «доверенными» лицами руководства, отсутствие информации об отдельных операциях у лиц, обычно ответственных за их оформление.

Налоговым органам необходимо учитывать, что документы, раскрывающие состав и полномочия ответственных должностных лиц, позволяют заключить, что рядовые работники не являются должностными лицами, если не обладают соответствующими полномочиями. Это сужает круг сотрудников, через вину которых может быть доказана вина и умысел налогоплательщика-организации. Соответственно, избежать обвинения в умышленном правонарушении компания сможет, если виновным лицом (с уголовно-правовой точки зрения) окажется, например, рядовой менеджер. На практике такие ситуации встречаются, как правило, в случае мошеннических действий сотрудников налогоплательщика-организации.

Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.06.2012 г. № А12-16620/2011 суд принял во внимание, что директор общества был обманут и введен в заблуждение менеджером организации.

При разрешении вышеуказанных вопросов недопустимо ограничиваться сведениями из ЕГРЮЛ, ЕГРН и открытых баз данных.

Также налоговым органам при установлении вышеуказанного круга лиц рекомендуется руководствоваться п. 7 Постановления № 64.

6. Умысел налогоплательщика на совершение деяния, предусмотренного п.1 ст.122 НК РФ, может быть установлен на основании внешнего источника – приговором суда как до принятия налоговым органом решения по результатам налоговой проверки, так и после принятия данного решения.

Наличие внешнего источника может существенно оптимизировать и ускорить работу налогового органа.

Поэтому после установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ, и установления перечня лиц, вина которых исследуется, во вторую очередь целесообразно проверить, имеются ли внешние источники, из которых следует наличие умысла конкретных лиц.

Здесь также следует сделать оговорку, что налоговый орган, до проведения проверки располагая соответствующими сведениями из внешних источников, может и должен при проведении мероприятий налогового контроля отталкиваться от этих сведений.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 20.05.2008 г. № 15555/07 сделал вывод, что приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности. При указанных обстоятельствах налоговому органу рекомендуется в решении по результатам налоговой проверки в части обоснования наличия умысла ссылаться на соответствующий приговор.

7. При отсутствии внешних источников сбор доказательств наличия умысла целесообразно проводить одновременно (по мере) со сбором доказательств совершения налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ.

Таким образом, налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля: получение пояснений налогоплательщика, допросы, истребование документов (информации), осмотры, выемка, направление запросов в банки. В качестве доказательств налоговые органы могут использовать вступившие в силу приговоры в отношении должностных лиц контрагентов (постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 27.07.2012 г. № А12-17683/2011, от 27.03.2012 г. № А12-10130/2011, Московского от 19.07.2011г.№ КА-А40/7341-11 округов, Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2012 г. № А12-20000/2011).

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что назначение экспертизы по вопросам виновности, в том числе наличия умысла, не допускается.

8. Алгоритм действий проверяющих лиц должен быть направлен на сбор сведений, описывающих какие именно действия (бездействие) должностных лиц организации либо ее представителей обусловили совершение налогового правонарушения. Эти сведения необходимы для включения в акт налоговой проверки.

Согласно пп.12, 13 п.3 ст.100 НК РФ в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, выводы проверяющих. При выполнении требований пп.12, 13 п. 3 ст. 100 НК РФ целесообразно придерживаться следующего. Акт налоговой проверки должен быть написан просто и доходчиво, логично и убедительно. Фабулу налогового дела и доказательства следует излагать несложными, легко воспринимаемыми фразами. Желательно, чтобы фразы не были длинными, с минимумом придаточных предложений. Выводы в отношении налогоплательщика должны излагаться точным и строгим языком, отличаться определенностью, четкостью стиля и постоянством терминологии, сопровождаться иллюстративным материалом (схемы).

Изложение доказательств в акте налоговой проверки должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершено не в результате тех или иных ошибок при ведении бухгалтерского или налогового учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика и его представителей.

При этом налоговым органам целесообразно ориентироваться на стиль изложения, принятый при составлении обвинительных заключений в рамках уголовного процесса.

Практика свидетельствует, что, как правило, налоговые органы, достаточно полно и детально воссоздав в акте налоговой проверки картину совершения налогового правонарушения, доходчиво и наглядно описав методологию и факты уклонения от уплаты налогов, недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Налоговым органам рекомендуется обращать самое пристальное внимание на такие случаи.

В части использования терминологии налоговыми органами при доказывании умысла необходимо учитывать, что обычно используемые на практике слова «недобросовестность налогоплательщика» и «не проявление должной осмотрительности» по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной «нагрузке» описательные выражения для замены других, считающихся неуместными выражений, в частности умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Как правило, указанные словосочетания используются при использовании налогоплательщиками налоговых схем, имеющих видимость совокупности легальных действий, и фирм-однодневок (к деятельности которых налогоплательщик якобы непричастен). Вместе с тем использование указанных слов не коррелирует с задачей доказывания умышленности, более того, ей противоречит и может создать ложное представление о неосторожном или даже невиновном совершении налогового правонарушения.

В указанной связи при обнаружении умышленного совершения налогоплательщиком вышеуказанных деяний налоговыми органами рекомендуется применять терминологию, используемую законодательством о налогах и сборах.

Данные рекомендации распространяются также на слова «агрессивное налоговое планирование».

Понятия мнимых и притворных сделок налоговыми органами рекомендуется использовать исключительно и применительно к п. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе указанных сделок.

9. При доказывании налоговыми органами фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного

исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) налоговым органам рекомендуется запрашивать пояснения налогоплательщиков. Учитывая, что зачастую имеет место обоюдное обвинение должностных лиц налогоплательщика-организации друг друга в совершении тех или иных действий, пояснения целесообразно проверять, в том числе допрашивать лиц, на которых указывает представитель налогоплательщика. В данном случае целесообразно сопоставлять противоречащие друг другу («конкурирующие») показания различных лиц и проводить повторные опросы и допросы с учетом уже полученной информации. Например, согласно приговору Надымского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 04.03.2011г. по уголовному делу № 1-48/2011 директор налогоплательщика выдвигал версию, что полностью доверял главному бухгалтеру, подписывал налоговую отчетность, не имея возможности ее проверить, не обладая необходимыми знаниями налогового законодательства. Главный бухгалтер версию директора опроверг и заявил, что о необходимости восстановить и уплатить налог на добавленную стоимость неоднократно информировал директора, что подтвердили другие лица.

При этом необходимо учитывать следующие распространенные версии совершения правонарушения «от налогоплательщика»:

1) наличие обстоятельств, исключаящих вину в налоговом правонарушении (ст.111 НК РФ);

В соответствии с пп.3 п.1 ст.111 НК РФ одним из обстоятельств, исключаящих вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

2) наличие обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (п.1 ст.112 НК РФ):

– постановление Арбитражного суда Центрального округа от 05.07.2018 г. № Ф10-2324/2018 по делу № А08-9621/2016 указал, что установление отягчающих ответственность обстоятельств не является юридическим препятствием применения смягчающих обстоятельств.

– постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.10.2018 г. № Ф06-38650/2018 по делу № А65-41927/2017 учел в качестве смягчающего обстоятельства в том числе тяжелое финансовое положение общества и подтвердил правомерность уменьшения штрафа.

– постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 28.05.2015 г. № Ф06-23162/2015 по делу № А72-5803/2014, в котором, в частности, указано: «налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, поэтому НК РФ устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения. Умысел представляет собой такую форму вины, которая характеризуется осознанием лицом противоправности своего поведения, предвидением последствий своего противоправного поведения и желательностью или безразличным отношением к их наступлению. Соответственно, применение налоговых санкций является

мерой ответственности за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно»;

3) неосведомленность директора о фиктивном характере документов, использованных для уменьшения налоговой базы;

4) добросовестное заблуждение, обусловленное доверием главному бухгалтеру или иному лицу, ответственному за подготовку налоговых деклараций (расчетов);

5) исполнение роли номинального руководителя, введенного в заблуждение «теневым» руководителем, фактически контролировавшим деятельность организации;

6) исполнение незаконного приказа или распоряжения руководителя организации.

10. Налоговым органам также целесообразно обращать внимание на случаи заблаговременного направления проверяемым налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам «осмотрительности», особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки, а также на случаи имитации налогоплательщиком «соблюдения осмотрительности».

11. Об умысле, в частности, могут свидетельствовать обстоятельства, прямо указывающие на то, что лица осознавали противоправный характер своих действий (бездействия), желали либо сознательно допускали наступление вредных последствий таких действий (бездействия):

1) согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании. Принимаются во внимание обстоятельства, которые указывают на участие налогоплательщика в схеме или ее организации (постановления федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского от 27.02.2012 г. № А58-2460/2011, Западно-Сибирского от 24.10.2013 г. № А81-3524/2012, Уральского от 26.09.2013 г. № Ф09-8808/13 округов);

2) доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в том числе использование материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т.д.;

3) факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками. Например, Суд отметил: имеется согласованность действий налогоплательщика и его контрагентов, направленная на создание видимости соблюдения требований ст.ст.169, 171, 172 НК РФ с целью предъявления к вычету НДС. При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о правомерности доначисления НДС, пеней и привлечения к налоговой ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ (Постановление Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 13.11.2014 г. № Ф08-8030/2014 по делу №А32-10331/2013). Судья Верховного Суда Российской Федерации не нашел оснований для передачи дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра (Определение от 19.02.2015 г. № 308-КГ14-7646);

4) сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;

5) прямые улики противоправной деятельности: например, наличие «черной бухгалтерии», обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).

Наличие вышеуказанных обстоятельств, иллюстрирующих сложный характер противоправной деятельности налогоплательщика, имеют перспективу для доказывания умысла.

12. Поведение, имеющее доказательственное значение.

Учитывая необходимость уделять внимание целям и мотивам действий лиц, целесообразно стремиться к документальному выявлению и закреплению всей последовательности действий налогоплательщика и подконтрольных ему лиц, в том числе подставных. Например, важно проследить действия налогоплательщика от момента создания, привлечения для использования в налоговой схеме подставного лица до момента обналичивания денежных средств и их использования в соответствии с планируемыми налогоплательщиком целями.

К поведению, также имеющему доказательственное значение, нужно отнести такое поведение, которое направлено на уклонение от ответственности, а также поведение, свидетельствующее о «виновной осведомленности», об использовании «плодов» правонарушения и косвенном признании своей вины.

Сведения о попытках уничтожить следы правонарушения, наличие достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, также являются свидетельствами о поведении, имеющем доказательственное значение.

«Виновная осведомленность» – это осведомленность налогоплательщика о таких обстоятельствах правонарушения, которые могут быть известны только непосредственному исполнителю.

13. В практической деятельности выявляются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов.

13.1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) – завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

В рамках проверки необходимо доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. В связи с этим необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией, что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, подтвердив, что предоставленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

– установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-хозяйственные операции, в том числе и не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ. Сопоставив между собой оправдательные документы налогоплательщика можно установить несоответствия, например: в договоре (либо приложениях к нему) количество

товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных – в тоннах. Сверить идентичность первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (зачастую встречаются расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости назначить и провести почерковедческую экспертизу;

– в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки, аффилированной организации), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

С этой целью необходимо проанализировать сведения, имеющиеся в информационных ресурсах (ЕГРЮЛ, ЕГРН, Налоговая отчетность, Банковские счета и др.), а также в ЕГРП, ГИБДД, Ростехнадзор, ГИМС, Роспатент и иных регистрирующих органах для установления единых лиц, адресов, интернет-сайтов, сотрудников, имущества, наличие обременения имущества (движимого и недвижимого) теми или иными физическими и юридическими лицами, при возможности установить пользователей выявленного имущества, представителей интересующих юридических лиц по доверенности и иную информацию. При сборе доказательств аффилированности и осведомленности об этом должностных лиц организации-налогоплательщика необходимо акцентировать внимание на установление реальной схемы организации бизнеса (понять, какие функции выполняет каждая из аффилированных организаций на бумаге), построив указанную структуру, выяснить, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации).

В данном случае целесообразно допросить лиц из числа сотрудников аффилированной организации. Практика показывает, что указанные лица вообще не осведомлены о том, что являются работниками аффилированной организации, а если и осведомлены, то заявляют, что непосредственным их руководителем является руководитель организации-налогоплательщика. Такой же анализ следует провести относительно использованных основных средств (например, лесопилка, транспортные средства, производственные помещения).

Как показывает практика, такие средства находятся в аренде у аффилированной организации (собственник-бенефициар). В этом случае необходимо запросить и проанализировать сведения органов учета таких объектов, историю перехода права собственности.

В практике расследования уголовных дел имели место случаи, когда имущество, находящееся в собственности учредителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика, реализовывалось по мнимой сделке аффилированной организации, у которой не имелось собственных средств для его приобретения. Получив займ (как это отражено в учете) от собственника, аффилированная организация приобретала формально указанное имущество.

В действительности движение денежных средств фактически места не имело, сделка являлась мнимой без целей получения какого-либо экономического эффекта, его перемещения в пространстве не было, оставался неизменным персонал, его обслуживающий. Доказав факт фиктивности сделки по реализации активов, с учетом анализа сведений о его использовании при оказании услуг для организации-налогоплательщика аффилированной организацией, легко констатировать факт осведомленности должностных лиц организации о фиктивности отношений с аффилированной организацией и нереальности затрат, отраженных в учете.

Более сложная ситуация при доказывании аффилированности иностранных партнеров, при этом необходимо проверять сведения о физических лицах, представляющих интересы данных компаний на территории России, зачастую это номинальные директора, которые даже не пересекали границу Российской Федерации. Также необходимо иметь в виду, что при взаимоотношениях с иностранными партнерами часто осуществляются расчеты в рублях, так как расчеты в российской валюте в иностранных банках возможны, но для этого они должны иметь корреспондентские счета в российских кредитных организациях, по которым, собственно, и проходят все операции. Таким образом, информацией обо всей цепочке расчетов владеет Центральный банк Российской Федерации, а вслед за ним и Росфинмониторинг. Налоговому органу также необходимо получить информацию об операциях офшорной компании в России.

В случае если бенефициаром иностранной компании является очередная офшорная организация, необходимо проанализировать, каким образом бенефициар будет использовать накопленные в компании денежные средства, с этой целью зачастую бенефициаром оформляются корпоративные банковские карты и сведения о ее использовании на территории Российской Федерации также возможно получить в Центральном банке Российской Федерации, а если добавить к этому информацию о том, кто приобрел в собственность автомобиль или квартиру (как физическое лицо), то получатся косвенные доказательства реального бенефициара, стоящего за иностранной компанией.

Во всех случаях к материалам налоговых проверок должны быть приобщены сведения о бенефициаре, аффилированной организации (выписки ЕРГЮЛ, сведения Росреестра о реализованных объектах недвижимого имущества, сведения ГИБДД о реализации транспортных средств, сведения из Центрального банка Российской Федерации и иных кредитных организациях), результаты оперативно-розыскных мероприятий;

– установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа.

Установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные;

– об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем необходимо провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации), при этом при себе необходимо иметь постановление о выемке документов и предметов, в соответствии со ст. 94 НК РФ с целью изъятия оригиналов оправдательных и иных документов, интересующих проверяющего, для исключения их уничтожения и замены возможных вещественных доказательств. В случае установления лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, необходимо ориентировать орган дознания на проведение оперативно-розыскных мероприятий (как правило, наиболее результативным является обследование помещений) по месту возможного нахождения первичной документации фирмы-однодневки; полученные результаты оперативно-розыскных

мероприятий подлежат анализу, включая проведение почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета; при установлении в период проведения проверки, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера проверяемой организации, изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флэш-накопители, серверы, токены, рутокены ит.д.) в порядке ст.94 НК РФ.

В помещении организации-налогоплательщика либо его контрагентов могут быть обнаружены пластиковые банковские карты физических лиц, что также указывает на обналичивание денежных средств, и в свою очередь позволит установить факт возврата обналиченных денежных средств должностным лицам проверяемого налогоплательщика. Указанное также свидетельствует о том, что должностным лицам известно об отсутствии реальных взаимоотношений с фирмой-однодневкой либо аффилированной организацией;

– анализ сопутствующих договоров (аренда складского помещения, перевозка грузов и иные), в результате чего можно установить невозможность перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки, при этом следует проводить не только допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, но и делать расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. При необходимости также нужно определять соответствие условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств;

– установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа с целью выяснения вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов). Производители товара могут подтвердить (либо опровергнуть) реальность сертификатов, взаимоотношения либо отсутствие таковых с налогоплательщиком, а также возможный (либо невозможный) объем выпуска продукции у производителя;

– установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью налоговому органу целесообразно провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика, выполнявших трудовую деятельность в проверяемом налоговом органе. Первоначально проверив лиц из числа сотрудников, не работающих в настоящее время в организации, что позволит снизить риск дачи ими неправдивых показаний налоговому органу.

В ходе допросов выяснять, кто конкретно выполнял работы (оказывал услуги), кто контролировал процесс выполнения работ, что лицу известно об осведомленности руководителя организации о лицах, которые фактически выполняли работы (чем это подтверждается, например, проведение планерок, на которых обсуждались вопросы выполнения работ, постановка конкретных задач, обсуждение проблем исполнения, шла ли речь о выполнении работ субподрядными организациями, включая спорного контрагента; непосредственное осуществление контроля выполнения работ руководителем организации на объекте, пр.). Также необходимо проанализировать условия допуска рабочих на объект, проверить наличие списков сотрудников, допускаемых на объект в тот или иной период,

журналы инструктажа на рабочем месте, общие журналы работ, допуски к осуществлению работ отдельных категорий (бетонные, электромонтажные и т.д.).

В случае оказания услуг, например поставка материалов, налоговому органу необходимо выяснить, кем принимался товар из числа работников проверяемого налогоплательщика (как правило, подпись указанного лица имеется на товарно-транспортных накладных), установив указанное лицо, опросить его (его ли подпись имеется в документах первичного учета, куда помещался товар, кем привозился, роль руководителя организации в контроле за поставками). Если товар реально был (об этом свидетельствует, например, факт расходования материала при строительстве), необходимо установить, у кого он приобретался. Это возможно установить путем проведения оперативно-розыскных мероприятий, установления и допроса лиц, которым в указанном периоде выдавались в отчет больше суммы денежных средств (как правило, денежные средства шли на оплату товара за наличный расчет у лиц, которые не являются плательщиками НДС), опросив указанных лиц, выяснить, кто контролировал их работу, исполнение поручения о закупке товаров, процесс поставки и осведомленность руководителя о надлежащем исполнении поручения о приобретении и поставке товара на объект;

– установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Отражение в учете предприятия затрат данной категории, как правило, свидетельствует об их фиктивности, в связи с чем их реальное осуществление должно подвергаться особой проверке. С субъективной стороны доказать осведомленность руководителя об их отсутствии не представляет особого труда, поскольку оценка результатов оказания таких услуг, связанных с необходимостью корректировки стратегии деятельности предприятия, является предметом непосредственной деятельности руководителя. В связи с этим акцент следует делать на доказательстве отсутствия услуг, о чем могут свидетельствовать отсутствие отчетов оценки (в части маркетинговых услуг – конъюнктуры рынка, в части консалтинговых – предложений оптимизации бизнеса), отсутствие достаточного уровня квалификации у специалистов, которые якобы проводили такой анализ, либо вообще отсутствие таких специалистов; отсутствие сведений об оказанных услугах в учете фирмы-однодневки).

Немаловажное значение имеет проведение анализа отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. При этом в случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) необходимо опросить бухгалтера на основании чего (каких документов, кем представленных) осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Об умышленном приобретении налоговой выгоды могут свидетельствовать также и подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств, известных должностным лицам организации-налогоплательщика:

– невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг (например, продажа товаров или покупка, перепроизводство, если даже оно не планировалось, заключение договоров до момента государственной регистрации – договор был заключен в 2013 г., а государственная регистрация контрагента произошла в 2016 г.);

– отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала,

основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов;

– 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;

– совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Об умысле на совершение налогового правонарушения и, как следствие, преступления при наличии криминальной схемы уклонения от уплаты налогов свидетельствуют и действия налогоплательщика в период проведения проверки. Практика показывает, что на запросы налогового органа о предоставлении документов, обосновывающих налогооблагаемую базу, должностными лицами налогоплательщика предпринимаются меры к искажению учета, замене фиктивных контрагентов аффилированными организациями, должностные лица которых ориентированы на подтверждение фиктивных отношений с налогоплательщиком. В связи с расхождением данных предпроверочного анализа с данными, представленными налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком умышленно произведена замена документов, целесообразно проведение анализа представленных документов, выявление фактов искажения учета, истребование регистров бухгалтерского и налогового учета как налогоплательщика, так и аффилированных к нему организаций, на которые произведены замены; допросить представителей вновь введенных организаций о взаимоотношениях с налогоплательщиком; проанализировать расчеты между лицами по факту якобы выполненных работ (оказанных услуг), который наглядно демонстрирует факт отсутствия расчетов по счетам, при этом исполнение обязанностей прикрывается фиктивными взаимными зачетами встречных требований.

13.2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов:

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее – ЕНВД). Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар.

В рамках налоговой проверки обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, можно установить в ходе осмотра помещения и территории, допроса сотрудников магазина, анализа движения денежных средств на расчетных счетах предпринимателей, проверки кассовых книг и ККМ, установить лицо, которому подчиняются управляющие отделами, единые складские помещения, транспорт, грузчики и иной персонал.

Так, об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее:

– реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы,

оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;

– не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;

– получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

– товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

– трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

Таким же образом налогоплательщики формально делят бизнес с целью подпадания под УСН.

С целью выявления и доказывания таких схем налоговым органам необходимо ориентироваться на следующие обстоятельства:

– разделенные организации осуществляют один вид деятельности, находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

– ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами, оказание услуг одним заказчиком; сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;

– организации совместно хранят бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, используют единый IP-адрес, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;

– в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

С целью установления данных обстоятельств необходимо проверить взаимозависимость юридических лиц, установив выгодоприобретателя, с этой целью необходимо проанализировать информационные ресурсы, провести осмотры помещения, допросить сотрудников всех звеньев, а также их контрагентов.

В случае применения схемы дробления путем вывода активов с целью снижения их величины, предельной для налогоплательщика, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения, необходимо проведение оценки реальности расчетов по сделке, период, в котором сделки заключались, лицо, ответственное за принятие решения о приобретении актива, допросить установленных лиц на предмет причастности к принятию такого решения.

13.3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

Так, налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний «А», создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО «Б» было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями, и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Хозяйствующий субъект, фактически выполняя строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-однодневками, и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком – общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная ст.149 НК РФ, со стоимости строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) – отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

Практика показывает, что большая часть строительных компаний имеет разветвленную структуру организации управления, влекущую вовлечение в процесс привлечения фиктивного контрагента (подбор, заключение договоров, приемка работ, расчеты за выполненные работы) значительного числа работников соответствующих подразделений и служб проверяемой организации-налогоплательщика, доказать осведомленность высших должностных лиц организации о фиктивности отношений бывает затруднительным. Делегирование функций предполагает размывание ответственности. В результате допросу должны подвергаться представители всех служб (подразделений), принявших участие в оформлении отношений со спорным контрагентом и якобы принявших его работы (услуги).

13.4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды.

С целью занижить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок необходимо проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры – анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

Например, чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты. Или заключают с контрагентом договоры комиссии, хотя реально осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации долей в уставном капитале.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п.1 ст.454 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п.1 ст. 990 ГК РФ).

Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом. Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании ст.39 НК РФ у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

Если договор комиссии переqualificировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день передачи товара покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС, так как он этого не сделал, при проверке налоговый орган должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган из расходов должен исключить, в вычетах по НДС с этой суммы отказать.

Бывший комиссионер становится покупателем и в дальнейшем продавцом. При проведении проверки налоговому органу необходимо затребовать и проанализировать следующие документы и условия сделки: отчет комиссионера (агента), дату перечисления денежных средств, изменение цены по условиям договора, условие об оплате товара не позднее определенного срока, условие о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации.

При посреднических договорах в соответствии со ст. 999 ГК РФ обязательно составляется отчет комиссионера (или агента – при агентском договоре). Согласно п.1 ст.990 ГК РФ договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Установление в ходе анализа движения денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика перечисления денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера, что противоречит правовой природе посреднических отношений.

Наличие в договоре условия об оплате товара не позднее определенного срока также противоречит понятию посреднической сделки. По договору комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Принимая на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, комиссионер согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи товара, что соответствует договорам купли-продажи, а не договорам комиссии (п.1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 г. № 85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии», далее – Письмо ВАС РФ № 85);

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. В случаях, когда договоры купли-продажи заменяются договорами лизинга, оплата фактически производится в рассрочку и обозначается как лизинговые платежи.

Основная выгода договора лизинга состоит в том, что его применение позволяет налогоплательщику использовать ускоренную амортизацию, а это значит, стоимость основного средства будет списываться в расходы по налогу на прибыль в три раза быстрее.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие условия договора лизинга:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества;

- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно договору лизинга. Все компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, в договоре должно быть указано, на чем балансе будет учитываться имущество.

При наличии таких обстоятельств договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа.

Реализация долей в уставном капитале – данная сделка не облагается НДС (пп.12 п.2 ст.149 НК РФ). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

Например.

Налогоплательщик – «продавец» договорился с покупателем о продаже объекта недвижимости. Для этого создал Общество с минимальным уставным капиталом (10 000 руб.), а затем через договор займа внес учредительный капитал общества 65 млн рублей. На эти заемные деньги подконтрольное вновь созданное Общество купило у налогоплательщика – «продавца» объект недвижимости. После чего покупатель приобрел долю в этом Обществе.

В данном случае сделка по приобретению доли прикрыла сделку по купле-продаже недвижимости.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на совокупность обстоятельств совершения сделки, а именно:

- осуществление созданным ООО реальной финансово-хозяйственной деятельности до и после указанной сделки, предоставление нулевой отчетности в налоговый орган;

- наличие имущества для ведения деятельности;

- взаимозависимость контрагентов;

- движение денежных средств (проведение расчетов в короткий срок, через один банк, фактическое использование одной и той же суммы);

- наличие отчета оценщика о рыночной стоимости имущества, цель проведения оценки.

Используемые схемы редко применяются в чистом виде, чаще всего на практике встречается пересечение нескольких схем, что само по себе говорит о спланированных действиях налогоплательщика, в связи с чем более сложным и трудоемким становится доказывание наличия субъективной стороны в действиях должностных лиц налогоплательщика.

Рассмотрим несколько смежных схем.

Создание разветвленной структуры бизнеса с привлечением аффилированных организаций, отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами.

Указанная схема смежная со схемой дробления бизнеса, при этом она включает в себя элементы привлечения фирм-однодневок, подмена гражданско-правовых договоров и др. Вместе с тем целью ее реализации является не снижение налоговой нагрузки путем оптимизации выбранной системы налогообложения, а увод реальных доходов от налогообложения.

Схема чаще применяется предприятиями, осуществляющими экспортные операции, при этом в целях снижения величины доходов, поступивших в виде валютной выручки на валютные счета организации, налогоплательщиком заключаются агентские договоры (договоры комиссии) с фиктивными поставщиками, в соответствии с которыми налогоплательщик, фактически являющийся собственником поставляемой на экспорт продукции (имеет собственные ресурсы: производственные базы, участки лесного фонда, транспортные средства для их транспортировки, работников, многолетний опыт работы в данной сфере), якобы оказывает услуги по погрузке и таможенному оформлению груза комитента, а также держателем валютного контракта, то есть действует за счет и в интересах комитента. В результате его налогооблагаемыми доходами является только комиссионное (агентское) вознаграждение за оказанные комитенту услуги. Практика показывает, что налоги с выручки не уплачиваются ни комитентом, ни комиссионером, поскольку комиссионер реальной финансово-хозяйственной деятельности не осуществляет, отражая в учете предприятия расходы, фактически равные доходной части.

Для установления умышленности в действиях налогоплательщика необходимо:

- доказать фиктивность договора комиссии (проанализировав договор и оправдательные документы к нему, допросив работников налогоплательщика, анализом его ресурсной базы с приобщением сведений ГИБДД, Ростехнадзора, Росреестри иных регистрирующих органов о собственнике транспортных средств, объектах недвижимого имущества, специализированной техники, используемых при производстве и поставке реализуемой на экспорт продукции);

- выявить схему обналичивания денежных средств (как правило, обналичивание осуществляется организацией комитентом), установив и допросив физических лиц, фактически обналичивающих денежные средства (целесообразно привлекать орган дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий приобщить к материалу налоговой проверки;

- установить аффилированность комитента и комиссионера (целесообразно привлечение органа дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий должны быть приобщены к материалам налоговой проверки, представляемой в следственный орган; существенное доказательственное значение в данном случае имеют сведения о едином центре подготовки и сдачи налоговой отчетности (направление запроса о привязке IP-адреса к месту фактического нахождения компьютера, с которого осуществляется отправка отчетности или работа с банк-клиентом по расчетным счетам), полученные сведения подлежат приобщению к материалам налоговой проверки;

- допросить лиц из числа бухгалтеров как комитента, так и комиссионера, установив факт ведения единого учета предприятий, их взаимозависимость;

- установить фактических поставщиков и собственника экспортируемой продукции, осведомленность руководителя организации о реальном поставщике, что будет доказывать его осведомленность о фиктивности отношений с комитентом.

Обеспечение незаконного возмещения НДС за счет наращивания себестоимости реализованной на экспорт продукции за счет увеличения количества аффилированных продавцов, а также объема и стоимости затрат, понесенных для ее производства.

Указанная схема новая в плане выявления и доказывания, но в настоящее время получает все большее распространение и применение. Реализуется аффилированными между собой

организациями, в числе которых реальные производители продукции, фиктивные поставщики работ (услуг) для ее производства, а также фиктивные экспортеры. Привлечение указанных фиктивных звеньев позволяет в отсутствие обоснованности затрат увеличить стоимость экспортируемой продукции и, как следствие, НДС, впоследствии незаконно возмещенный из бюджета.

Для формирования доказательственной базы умышленности налогового правонарушения и причастности должностных лиц к его совершению необходимо:

- собрать доказательства фиктивности отношений между реальным поставщиком и фиктивными производителями работ (услуг) (допросы представителей фиктивных организаций, проанализировать историю создания организации (как правило, организации создаются и используются лицами, причастными к реализации преступной схемы); установление лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер; установить и допросить лиц, оказывавших бухгалтерские услуги (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа;

- установить аффилированность налогоплательщика и фиктивных участников схемы (истребовать и приобщить к материалу налоговой проверки сведения о создании, переходе прав на участие в организации), проанализировать характер хозяйственной деятельности фиктивных аффилированных организаций (как правило, участники схемы являются единственными контрагентами фиктивных организаций), допросить лиц из числа работников аффилированных к налогоплательщику организаций, выясняя у них роль и характер деятельности (при наличии таких лиц вообще), кто является реальным руководителем указанной организации, участие в ее деятельности должностных лиц проверяемого налогоплательщика;

- получить сведения о причастности должностных лиц проверяемого налогоплательщика к фактическому руководству фиктивной деятельностью аффилированных организаций (проведение осмотра офиса по месту ведения учета предприятий с целью обнаружения документов, свидетельствующих о даче обязательных к исполнению поручений (целесообразно проводить с привлечением органа дознания), а также истребование и приобщение к материалам налоговой проверки сведений о лицах, фактически распоряжающихся расчетным счетом организаций, используемых в схеме (запросы в банк по месту открытия расчетных счетов организаций, допросы представителей банка, обсуживающих такие счета).

На практике встречаются и иные схемы уклонения от уплаты налогов, которые совершаются путем бездействия, например умышленное не отображение корректировочных счетов-фактур при получении скидки от поставщика за преодоление премиального лимита закупки, которые доказываются путем сравнения налоговой отчетности налогоплательщика и его поставщика, проверки входящей корреспонденции, а также допроса сотрудников бухгалтерии.

Число схем с каждым годом увеличивается, и их качество также усовершенствуется, они становятся более многоступенчатыми, ведь на стороне недобросовестных налогоплательщиков огромный профессиональный ресурс экономистов, бухгалтеров, юристов, что лишний раз обязывает правоохранительные и контролирующие органы работать более сплоченно.

14. С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам целесообразно организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел, а также дополнительно консультироваться с сотрудниками органов внутренних дел,

принимающими участие в проведении выездной налоговой проверки, и сотрудниками следственных органов в соответствии с заключенными соглашениями ФНС России с МВД России и Следственного комитета, а также в рамках деятельности межведомственных рабочих групп.

Рекомендации по вопросу о привлечении сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках приведены в пункте 1.2 письма ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 (формы документов, приведенные в приложениях 3, 5 письма не применяются в связи с письмом ФНС России от 15.01.2019 г. №ЕД-4-2/356).

К вопросам, по которым указанные консультации целесообразны, относятся вопросы тактики, приемов и методов проведения мероприятий налогового контроля, имеющих прямые аналоги в уголовном процессе, в частности, проведение допросов свидетелей, осмотра территорий, помещений, документов, предметов и производства выемки, изъятия документов и предметов, определение вопросов, которые могут быть поставлены перед экспертом при проведении экспертиз, связанных с возможной фальсификацией документов, подписей на документах, иных криминалистических экспертиз.

С целью повышения качества сбора доказательств, а также определения направлений мероприятий налогового контроля налоговым органам целесообразно использовать результаты оперативно-розыскной деятельности, направляемых в налоговые органы на основании ч.3 ст.11 Федерального закона от 12.08.1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» и в соответствии с порядком, утвержденным приказом МВД России и ФНС России от 29.05.2017 г. № 317/ММВ-7-2/481.

2. Оценка обстоятельств, характеризующих осведомленность налогоплательщика о формальном документообороте

ФНС России с учетом правоприменительной практики (включая судебную) дала рекомендации по применению ст. 54.1 НК РФ (Письмо от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

В нем разъяснено множество вопросов, в частности:

- как соотносятся положения ст. 54.1 НК с другими нормами налогового законодательства;
- как определять надлежащее лицо при исполнении обязательств;
- как определять умысел в действиях, направленных на использование формального документооборота с участием «технических» компаний.

Раздел 3 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ посвящен установлению и оценке умышленных действий налогоплательщиков, направленных на использование ими формального документооборота с участием «технических» компаний.

В данном разделе указано, что Налоговым органам в контрольной работе прежде всего следует проводить мероприятия, направленные на выявление правонарушений, совершенных налогоплательщиками умышленно.

По вопросу оценки обстоятельств, характеризующих осведомленность налогоплательщика о формальном документообороте ФНС России даёт свои разъяснения в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060 «Разъяснения о практике применения положений статьи 54.1 НК РФ»:

Раздел IV «Оценка обстоятельств, характеризующих выбор контрагента, в силу которых налогоплательщик должен быть знать о формальном документообороте с участием «технических» компаний» Рекомендаций 2021 года, содержат следующие рекомендации:

Пункт 13. Положения подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ 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 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 НК РФ 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 № 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 № 309-ЭС20-17277, от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064, от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597, от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399, в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09.

Пункт 14. При оценке обстоятельств, характеризующих выбор контрагента, налоговыми 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 № 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 (сверхрисковая, 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 периоду 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 сверх риски 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.

Пункт 15. Принимая во внимание изложенное, налоговым органам необходимо занимать активную позицию в вопросе сбора доказательств, характеризующих, в целях оценки **обстоятельства выбора налогоплательщиком контрагента с учетом предмета и цены сделки** 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) несовершенство 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) несовершенство 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 НК РФ 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.

Пункт 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 ненадлежащим исполнении.

Пункт 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.

Пункт 17.1. При установлении в ходе проверки лица, осуществившего исполнение, в результате исключения «технической» компании, встроеной 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.

Пункт 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 РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ», риски, связанные с возникновением оснований для применения расчетного способа определения налоговой обязанности (подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ), 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.

Пункт 18. Налогоплательщик, не реализовав в случае, предусмотренном пунктом 17 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 № 308-ЭС17-13430.

Пункт 19. Оценка субъективной стороны действий налогоплательщика имеет значение при разрешении вопроса о последствиях невыполнения требования, предусмотренного подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, 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 НК РФ, 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 исполнения обязательств данным контрагентом, действия налогоплательщика, повлекшие неуплату или неполную уплату суммы налога, квалифицируются по пункту 1 статьи 122 НК РФ.

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 НК РФ.

Пункт 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.

3. Арбитражной практики по установленным налоговым органом фактам умышленных действий налогоплательщика

Судебные дела, рассмотренных в пользу налоговых органов:

➤ По вопросу согласованность действий группы лиц:

- Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2020 № Ф05-503/2020 по делу № А41-40261/2019

Основные доказательства налогового органа: совпадение сведений об IP-адресах, идентичность бланков документов, отсутствие расчетов, ресурсов и персонала.

- Определение Верховного Суда РФ от 25.06.2021 № 304-ЭС21-9361 по делу № А45-42519/2019

Общества имеют давно налаженные контакты, участники обществ объединены родственными связями, хозяйственная деятельность осуществляется ими с использованием единой инфраструктуры (получение сертификатов и ключей ЭЦП одним и тем же лицам, авторизация в электронных почтовых сервисах и системах дистанционного банковского обслуживания с одинаковых IP-адресов).

➤ Взаимоотношение с фирмами - «однодневками»

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20.10.2021 № Ф02-5617/2021 по делу № А78-9987/2020

Выводы суда: Основанием доначисления оспариваемых сумм по указанным 3 контрагентам послужили установленные инспекцией при проверке обстоятельства наличия у данных лиц признаков фирм-однодневок, невозможности совершения этими лицами указанных сделок, в связи с отсутствием соответствующих условий для выполнения обязательств по указанным сделкам.

➤ Сложность, запутанность повторяющихся (продолжающихся) действий налогоплательщика, свойственные налоговым схемам, а не обычной деятельности:

- Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.10.2021 № 309-ЭС21-11163

В ходе проверки налоговым органом установлено нарушение им и лицами, действующими с ним совместно, положений налогового законодательства о применении УСН, состоящее в получении налоговой выгоды в результате разделения (дробления) деятельности, которое не имело целью реальное осуществление иными лицами, кроме организатора «схемы», предпринимательской деятельности.

- Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2020 № 20АП-7720/2019 по делу № А62-7022/2019

Основные доказательства налогового органа: нетипичные формы расчетов, отсутствие товара, участие в сделках «массовых» руководителей и учредителей.

Причины удовлетворения требований Налогоплательщиков:

➤ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.11.2017 № Ф02-6341/2017 по делу № А78-3569/2017

Вывод суда сводится к тому, что изложение в решении налоговым органом обстоятельств, установленных в ходе проверки в отношении контрагентов общества, в отсутствие установления и подробного описания направленности действий конкретных должностных лиц

ООО «ЧАРМС» исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды путем создания фиктивного документооборота с контрагентами, недостаточно для вменения налогоплательщику совершения правонарушения умышленно.

- Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.07.2020 N Ф09-2652/20 по делу № А50-35223/2017

В рассматриваемом случае суд, указал на то обстоятельство, что, истинное влияние действий данного лица на возникновение недоимки по налогам в должной мере не исследовано, не установлено, являлся ли ответчик лицом, организовавшим схему получения необоснованной налоговой выгоды с использованием обществ «Буран» и «Булат» и намеревавшимся умышленно исказить реальные налоговые обязательства, либо являлся лицом, не проявившим должную степень осмотрительности при выборе контрагента и чьи действия ограничиваются пределами предпринимательского риска.

Необходимо также помнить, что Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17.12.1996 №20-П указывал на необходимость исследования субъективной стороны при производстве по делу о налоговом правонарушении не только факта совершения такого правонарушения, но и степени вины налогоплательщика, так как налоговое правонарушение может быть совершено умышленно, либо по неосторожности.

Данная позиция нашла свое отражение в Определении Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 №202-О, в котором было указано, что содержащиеся в пункте 1 статьи 122 НК РФ положения, согласно которым неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет применение соответствующих налоговых санкций, должны применяться в соответствии с конституционно-правовым смыслом правовых позиций Конституционного Суда РФ, согласно которым ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах применяется только при наличии вины обязанного лица, совершившего нарушение норм законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, подводя итог изложенному можно сделать вывод, вопрос доказательства умысла и осведомлённости налогоплательщика является принципиальным при формировании доказательной базы в делах о налоговых правонарушениях.