

Дата: 7 апреля 2021 года

Тема:

**НАШУМЕВШЕЕ ПИСЬМО ФНС
ПО СТ. 54.1 НК РФ:**

**ЧТО ИЗМЕНИЛОСЬ И КАК БЫТЬ БИЗНЕСУ
В 2021 ГОДУ?!**

pravovest-audit.ru

+7 495 134-32-23





Условия обоснованной налоговой выгоды (ст.54.1 НК РФ)

1. Не допускать **ИСКАЖЕНИЙ** учета и отчетности, уменьшающих налоговую базу
2. Целью сделки не должна быть неуплата и (или) зачет (возврат) сумм налога
3. Сделка должна исполняться лицом, с которым заключен договор или лицом, которому обязательство передано по договору или закону

1. Подписание документов неуполномоченными или неустановленными лицами;
2. Неисполнение контрагентом налоговых обязательств;
3. Возможность достижения того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законом сделок

НЕ МОГУТ РАССМАТРИВАТЬСЯ в качестве **САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ОСНОВАНИЯ**
для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы
и (или) суммы подлежащего уплате налога **неправомерным.**

**Письмо ФНС от 10.03.2021 года
№ БВ-4-7/3060**

Ключевые изменения правовых позиций ФНС



Ст.54.1 НК: ключевые изменения правовых позиций ФНС

Реальность операции

Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@	Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@
<p>«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»</p>	<p>«...имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком»</p>



Ст.54.1 НК: ключевые изменения правовых позиций ФНС

Налоговая реконструкция

Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@	Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@
<p>«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»</p>	<p>«Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление сумм налогов таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений»</p>



Ст.54.1 НК: ключевые изменения правовых позиций ФНС

Осмотрительность при выборе контрагента

Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@	Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@
<p>«... понятия, отраженные в Постановлении Пленума N 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Закона №163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона»</p>	<p>«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»</p>

Основные тесты

АЛГОРИТМ проверки

1. Тест на ущерб бюджету

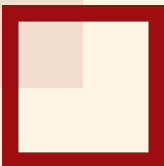
2. Тест на реальность операции или искажение сведений в учете

3. Тест на сторону договора

4. Тест на умысел

(участие в схеме уклонения от налогов, получения выгоды либо знание о такой схеме) при заключении сделки с «технической компанией»

5. Тест на проявление должной осмотрительности



Тест 1 Ущерб бюджету

НЕУПЛАТА НАЛОГА - обязательное условие применения статьи 54.1 НК

Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@ (абз. 1 п. 1 Раздела I):

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

Примеры споров, по которым судами была поддержана позиция налогоплательщиков:

■ **Определение ВС РФ от 15.06.2017 №305-КГ16-19927 по делу №А40-230712/2015 (АО «Спорткар-Центр»):**

«... представители инспекции не смогли пояснить, каким образом наличие субарендных отношений могло привести к негативным последствиям для бюджета при исполнении всеми указанными лицами налоговых обязательств. Потери бюджета в рамках сложившихся арендных и субарендных отношений инспекцией не установлены и на причинение ущерба бюджету инспекция не ссылается.»

■ **Постановление АС УО от 13.04.2018 №Ф09-1512/18 по делу №А71-17006/2016 (ООО «ДОК САРАПУЛЬСКИЙ ЛЕСОЗАВОД»):**

«... выручка каждой из двух организаций за любой из проверенных налоговых периодов (2013-2015 г.) не превышала 15 000 000 руб. После объединения доходов общества «ДОК САРАПУЛЬСКИЙ ЛЕСОЗАВОД» и общества «ДОЗ САРАПУЛЬСКИЙ ЛЕСОЗАВОД» общая выручка, по данным налогового органа, за 2013 г. составила 13 967 309 руб., за 2014 г. - 15 740 482 руб., за 2015 г. - 21 638 730 руб., что в 2 раза меньше размера доходов, установленного для перехода на УСН, и почти в 3 раза меньше размера дохода, при получении которого организация утрачивает право на применении УСН»

Тест 2: Реальность операций



П. 1 ст. 54.1 НК РФ: не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений:

об объектах налогообложения

**о фактах хозяйственной жизни
(совокупности таких фактов)**

Письмо ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

Неотражение в составе основных средств эксплуатируемых объектов недвижимости, строительство которых завершено (по налогу на имущество организаций).

**Отражение в учете фактов,
не имевших место в действительности.**

Искажение данных о производимой продукции с целью исключения характеристик, при которых она подлежит отнесению к категории подакцизных товаров (по акцизам).

**Ложное отражение отдельных показателей операций,
ведущих к уменьшению налоговой обязанности.**

Искажение параметров осуществляемой деятельности с целью занижения показателей потенциально возможного дохода (по ЕНВД).

**Сокращения (неотражение) фактов и (или) занижение показателей операций, в силу которых налоговая
обязанность возникает,
увеличивается или наступает ранее.**

Разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения преференциальных спецрежимов

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ СДЕЛОК (ОПЕРАЦИЙ) для статьи 54.1 НК РФ

ОПЕРАЦИЯ РЕАЛЬНА

(имела место в действительности и исполнение по сделке получено налогоплательщиком)?

НЕТ

ДА

Иные критерии в отношении нереальной операции не оцениваются и доказыванию не подлежат

Реальная операция оценивается на предмет ее соответствия следующим критериям:

- **исполнение обязательства надлежащим лицом;**
- **действительный экономический смысл хозяйственной операции,** отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;
- **наличие иной основной цели** совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (**деловая цель**)

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Операция в целях налогообложения не учитывается

Выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает **доначисление сумм налогов таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений**

(Определение ВС РФ от 30.09.2019 №307-ЭС19-8085 по делу №А05-13684/2017 по заявлению Угрюмовой Н.Ф.)

Тест 3: Сторона договора



ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА НАДЛЕЖАЩИМ ЛИЦОМ

Раздел II Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

НАДЛЕЖАЩЕЕ ЛИЦО - лицо, заключившее договор с налогоплательщиком, либо лицо, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона.

ТЕХНИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ - не ведущая реальной экономической деятельности и не исполняющая налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от ее имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.

Исполнение обязательства иным (а не Надлежащим) лицом влечет разрешение вопроса о наличии оснований для уменьшения налоговой обязанности с учетом **ФОРМЫ ВИНЫ**, в зависимости от которой определяются предъявляемые к налогоплательщику требования о подтверждении им данных о действительном исполнителе и параметрах совершенных с ним операций.



Портрет «технической компании»

Пункт 6 Письма ФНС от 10.03.2021 года № БВ-4-7/3060

- **неизвестность местонахождения на момент совершения сделки**
- **отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности** (достаточного персонала, ОС, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, обязательных разрешений и лицензий и т.п.);
- **невозможность реального осуществления спорных операций** обязанным по договору лицом (с учетом времени, места нахождения имущества, объема материальных, трудовых ресурсов)
- **отсутствие оснований для возложения исполнения на 3-е лицо** ввиду отсутствия соответствующих обязательств между контрагентом и таким 3-им лицом;
- **совершение расходных операций по счету, не соответствующих и не являющихся обычными для того вида деятельности, в рамках которого совершены спорные операции с налогоплательщиком;**
- **отсутствие 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 ЕГРЮЛ, на недостоверность данных сведений, отсутствие сайта либо иного позиционирования (информирования) о деятельности компании и т.п.).

ПРАВО НА ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС из обязательства, исполненного Надлежащим лицом

Определение ВС РФ от 25.01.2021 №309-ЭС20-17277 по делу №А76-2493/2017 (АО «Уралбройлер»):
«... налоговая выгода в форме вычета (возмещения) НДС рассматривалась обществом в качестве самостоятельной неправомерной цели при том, что ее достижение было сопряжено с допущенными в предшествующих звеньях обращения товаров (работ, услуг) нарушениями при уплате НДС, организованными с участием самого налогоплательщика. В соответствии с п.п. 4 и 9 Постановления Пленума №53 это свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды, полученной обществом при применении налоговых вычетов в соответствующей части.»

Надлежащим лицом допущены нарушения при исчислении НДС?

Да

**Налогоплательщик знал о допущенных
Надлежащим лицом нарушениях и извлекал
выгоду?**

Нет

Да

Нет

**Применение налогового
вычета по НДС
неправомерно**

Применение налогового вычета по НДС правомерно

Тест 4: Умысел

УМЫСЕЛ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Раздел III Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

Факты, в совокупности свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика по использованию формального документооборота с «техничкой»:

- несоответствие поведения участников сделки, должностных лиц налогоплательщика при заключении договора, принятии исполнения **стандартам разумного поведения участника оборота, ожидаемого в сходных обстоятельствах;**
- **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;
- **непринятие мер по защите нарушенного права;**
- **обналичивание денежных средств** проверяемым налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;
- **использование 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 «техничек» на территории (в помещении) налогоплательщика;**
- достижение договоренности о совершении сделки между налогоплательщиком и лицом, осуществившим исполнение по ней, без участия «технички», но с **оформлением сделки путем подписания бумаг от имени «технички»;**
- **взаимодействие** при предоставлении и принятии исполнения в отсутствие представителей «технички»



ПРАВО НА УЧЕТ РАСХОДОВ И ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС при УМЫШЛЕННОМ заключении сделки с Технической компанией

Налогоплательщик представил сведения и подтверждающие их документы о лице, осуществившем фактическое исполнение, и о действительных параметрах спорной операции?	
Да	Нет
Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях и т.п.).	Учет расходов и применение налоговых вычетов неправомерны

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА при УМЫШЛЕННОМ заключении сделки с Технической компанией

Штраф	Смягчающие ответственность обстоятельства
40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) Пункт 3 статьи 122 НК РФ	самостоятельная уплата налогоплательщиком недоимки, пеней и штрафов, начисленных по результатам проведенной проверки Подпункт 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ, Письмо ФНС России от 12.05.2020 № БВ-4-7/7751@:

Форма вины – Неосторожность
Тест 5: Проявление осмотрительности



НЕОСТОРОЖНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Раздел IV Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

КОММЕРЧЕСКАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ - применяемый в гражданском (хозяйственном) обороте стандарт обоснованного выбора контрагента, предполагающий проверку деловой репутации, возможности исполнения, платежеспособности контрагента, направленную на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств.

Факты, в совокупности свидетельствующие о том, что, исходя из условий заключения и исполнения договора, **налогоплательщик МОГ ЗНАТЬ о заключении сделки с Технической компанией** (пункт 15 Письма ФНС России), например:

- неизвестность информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении производственных, складских, торговых или иных площадей, необходимых для ведения предпринимательской деятельности;
- 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);
- отсутствие у соответствующих должностных и ответственных лиц налогоплательщика информации об обстоятельствах выбора контрагента, заключения сделки и ее исполнения;
- и пр.

Судебная практика

Определение ВС РФ от 14.05.2020 №307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017 (АО «СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ТЕХНИЧЕСКАЯ БАЗА «ЗВЕЗДОЧКА»)

«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»

В пунктах 13 и 16 Письма ФНС России учтена правовая позиция ВС РФ, изложенная в Определении от 14.05.2020. Например: 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;

ПРАВО НА УЧЕТ РАСХОДОВ И ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС при НЕОСТРОЖНОМ заключении сделки с Технической компанией

<p>Налогоплательщик проявил коммерческую осмотрительность при совершении 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.?</p>		
Да	Нет	
	Фактический исполнитель установлен?	
	Да	Нет
Учет расходов и применение налоговых вычетов правомерны	<p>Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях и т.п.).</p>	<p>Применение налоговых вычетов неправомерно</p> <p>Подлежащие учету суммы расходов определяются расчетным способом*</p>

* Бремя доказывания действительности размера понесенных расходов 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)

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА при НЕОСТРОЖНОМ заключении сделки с Технической компанией

Штраф	Смягчающие ответственность обстоятельства
Пункт 1 статьи 122 НК РФ: 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)	Подпункт 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ

«Налоговая оговорка»

«Налоговая оговорка»

ст. 431.2 ГК РФ - заверения об обстоятельствах

ст. 406.1 ГК РФ - возмещение потерь

Судебная практика:

- 1. ООО «Торговый дом «Риф»** взыскал со своего поставщика ООО «Агробизнес» более 12 млн руб. в связи с тем, что тот создал искусственный документооборот со своим поставщиком ООО «Фаворит» при отсутствии фактической возможности осуществить поставки ТМЦ
(Дело № А53-22858/2016).
- 2. ООО «ТД «Югмонтажэлектро»** взыскавшее с ООО «Темп» убытки 2 млн. руб., возникшие в результате налоговой проверки.
Расчет сумм убытков производится на основании решений налоговых органов, принятых по результатам камеральной или выездной налоговой проверки
(Дело № А53-27180/2017).

ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВЫХ УБЫТКОВ С КОНТРАГЕНТА И ИНЫХ ЛИЦ (НАЛОГОВЫЕ ОГОВОРКИ)

пункт 18 Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

ФНС приводит пример - дело ООО «Торговый дом «Риф» (постановление АС СКО по делу №А53-22858/2016, Определение ВС РФ от 28.09.2017 по делу №А53-22858/2016), при рассмотрении которого было признано законным взыскание с контрагента убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах, имеющих значение для заключения и исполнения договора (*статья 431.2 ГК РФ*).

Отрицательная судебная практика по «налоговой оговорке»

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 03.07.2019 по делу №А53-17092/2018 (дело ООО «Золотая семечка»):

Определение Верховного Суда РФ от 15.10.2019 №308-ЭС19-17205 по делу №А53-20058/2018 (дело ЗАО «Юг Руси»):

- отношения ответчика с истцом носили формальный характер, в связи с чем положения договоров относительно заверений и гарантий, являются недействительными (ничтожными);
- истцом не было доказано несение им расходов по вине ответчика, а также наличие причинной связи между действиями общества и наступившими последствиями для истца ввиду отсутствия у истца права на налоговый вычет, заявленный к взысканию в виде убытков.

Аналогичные выводы:

Определение ВС РФ 03.10.2019 №308-ЭС19-16594, Постановление АС ЗСО от 17.09.2019 по делу №А45-45852/2018 (дело ООО «Сибирские продукты») и др.

ИТОГИ тестов

Операция реальна (имела место в действительности и исполнение по сделке получено налогоплательщиком)?

НЕТ	ДА						
	Обязательство исполнено Надлежащим лицом?						
	НЕТ				ДА		
	Форма вины налогоплательщика в заключении сделки с Технической компанией				Надлежащим лицом допущены нарушения при исчислении НДС?		
	Умысел		Неосторожность				ДА
	Налогоплательщик представил сведения и подтверждающие их документы о лице, осуществившем фактическое исполнение, и о действительных параметрах спорной операции?		Налогоплательщик проявил коммерческую осмотрительность?				
	НЕТ		ДА		ДА		
	ДА		НЕТ		ДА		
ДА		НЕТ		ДА			
ДА		НЕТ		ДА			
Учет расходов и применение налоговых вычетов неправомерны		Расходы и налоговые вычеты определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя		Применение налоговых вычетов неправомерно Подлежащие учету суммы расходов определяются расчетным способом		Учет расходов и применение налоговых вычетов правомерны	
						Применение налогового вычета по НДС правомерно	
						Применение налогового вычета по НДС неправомерно	

Тонкости юридической квалификации

Последствия для налогоплательщика

ПРАВИЛЬНОСТЬ ЮРИДИЧЕСКОЙ КВАЛИФИКАЦИИ

Раздел VI Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

Пункты 7 и 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53:

При искажении правовой квалификации операций должна быть дана должная правовая оценка данным операциям на основе установления их подлинного экономического содержания с учётом оценки наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин и обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект.

Операция квалифицирована для целей налогообложения верно?	
Да	Нет
Налоговые последствия операции не пересматриваются	Налоговые последствия операции определяются исходя из надлежащей правовой квалификации «прикрываемой» операций «Прикрывающая» операция в целях налогообложения не учитывается

**ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА
за неуплату налога
из-за неправильной юридической квалификации операции**

<p>Методологическая или правовая ошибка (неправильное применение норм права)</p>	<p>Искажение в учете (отчетности) стоимостных, количественных и (или) иных параметров, характеризующих спорную операцию и ее экономическую суть (основание предоставления)</p>
<p>Штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) пункт 1 статьи 122 НК РФ:</p>	<p>Штраф в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) пункт 3 статьи 122 НК РФ:</p>

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ

Раздел VII Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ: совершил бы налогоплательщик операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

ЦЕЛЬ УМЕНЬШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ:

- операция несвойственна деловой практике и не может быть обоснована с точки зрения получения экономических выгод и предпринимательского риска;
- операция совершена не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования;
- имеет место структурирование совокупности операции вместо достижения деловой цели без совершения спорной операции.

«Дробление» бизнеса

Оценка моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, в которую входят налогоплательщики, применяющие спецрежимы

Раздел VIII Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

Признаки «дробления бизнеса»:

- налогоплательщик ведет деятельность через применяющих спецрежимы 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;
- 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;
- осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на получение общего результата.

Правила определения налоговых обязательств:

- учитываются как вменяемые доходы, так и соответствующие расходы, налоговые вычеты по НДС, налоги, уплаченные в рамках специальных налоговых режимов;
- НДС к уплате исчисляется по расчетной ставке.



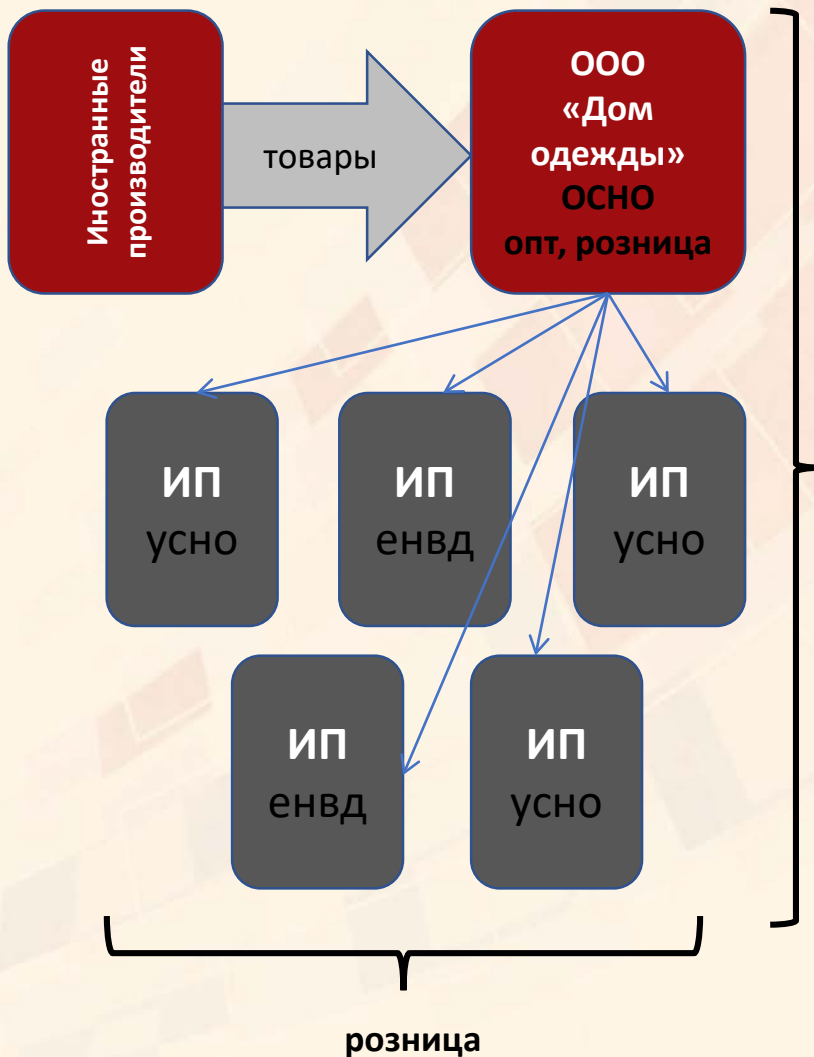
ПИСЬМО ФНС по ст. 54.1 НК РФ - дробление, деловая цель, спецрежимы

Письмо ФНС от 10.03.2021 года № БВ-4-7/3060

- 1. При выявлении схем «дробления бизнеса» инспекторы обязаны оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов.**
- 2. При оценке ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ инспекция должна оценить, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.**
- 3. При этом пересчете налогов по схемам дробления бизнеса должны выявляться действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом как вменяемых доходов, так и соответствующих расходов, вычетов по НДС, налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов.**

При выявлении схем «дробления бизнеса» доначисление так, как если бы не было нарушений (документы, содействие налогоплательщика)

Постановление Первого ААС от 03.03.2021 года по делу № А11-15678/2019



Доначисления по выездной проверки в части «дробления» - **592 млн. руб.** (налог на прибыль, НДС)

Позиция инспекции: компания недоплатила НП и НДС за счет вывода части выручки на «взаимозависимых и подконтрольных ИП» на УСНО и ЕНВД.

ООО «Дом одежды» закупало обувь у иностранных производителей, а затем продавал ее оптом 22 российским ИП, которые занимались розницей.

Позиция судов:

- **не доказано наличие схемы и что компания является ее выгодоприобретателем;**

- **не установлены передача выручки ИП в «Дом одежды» и взаимозависимость компании со всеми 22 ИП.**

- для признания схемы дробления должно быть установлено, что компания и ИП **не были самостоятельными** - **это не доказано**

(ИП сами арендовали помещения и заключали прочие договоры, в т. ч трудовые с работниками – допросы, сами вели учет и платили налоги, факт миграции)

Поводим итоги

- **ФНС кардинально поменяла свою позицию по вопросу налоговой реконструкции по налогу на прибыль и НДС в связи с применением подп. 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ (с 2017 года ФНС России и Минфин России исключали полностью возможность такой налоговой реконструкции), а также по вопросу применения концепции «должной осмотрительности» (в письмах 2017 года ФНС России отмечала, при применении статьи 54.1 НК РФ не имеет правового значения проявление/непроявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента).**
- **Письмо ФНС, по сути, основано на подходах и концепциях, заложенных еще в Постановлении Пленума ВАС РФ №53 от 12.10.2006 г. и последующей судебной практики Президиума ВАС РФ (концепции «должной осмотрительности», «деловой цели», «существа на формой» и др.).**
- **В Письме указанные подходы ФНС были систематизированы и весьма расширены, с учетом уже выработанной начиная с 2016 года судебной практикой Верховного Суда (учтены выводы из судебных дел компаний «Центррегионуголь», «Звездочка», «Красцветмет», «Уралбройлер» и др.). В частности, речь идет о возможности налоговой реконструкции по НДС, об окончательном закреплении концепции «должной осмотрительности» именно как коммерческой осмотрительности и пр.**

• **Безусловный учет разъяснений ФНС** касательно различных обстоятельств, связанных с выбором контрагентов (проявление коммерческой осмотрительности) (оценить действующую внутри организации процедуру выбора контрагентов, развить и дополнить с учетом разъяснений ФНС, отслеживать и контролировать выполнения такой процедуры на практике (с целью своевременного устранения ошибок), собирать и хранить достаточное досье на контрагентов, иметь подтверждение наличия деловой репутации и опыта у контрагента в соответствующей области, сохранять электронную переписку с представителями контрагента и т.д.).

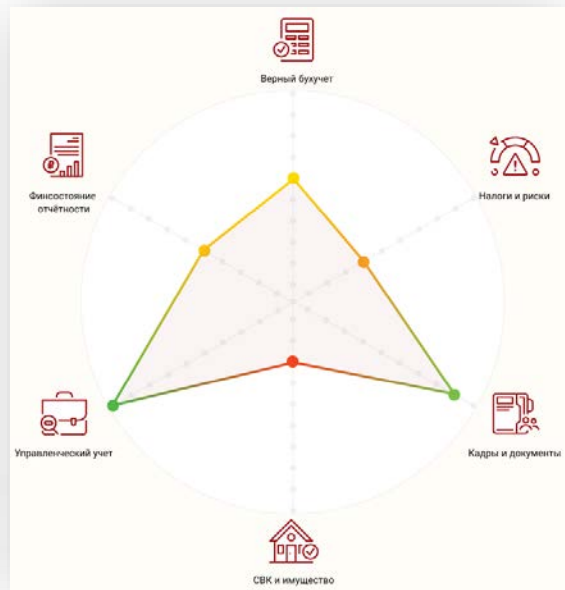
• При необходимости использовать разъяснения ФНС не только в ситуациях, когда у налогоплательщика идет выездная или камеральная проверки, но и **в ходе иных «популярных» в настоящее время на практике мероприятий**: легализация налоговой базы по НДС и добровольное уточнение налоговых обязательств (так называемые «комиссии по НДС»), а также в рамках предпроверочного анализа (прежде всего, речь идет о той части разъяснений ФНС, которая касается вопросов установления обстоятельств умышленных действий налогоплательщика при взаимодействии с «техническими» компаниями, проявления коммерческой осмотрительности).

• **Выявлять и управлять налоговыми рисками.**

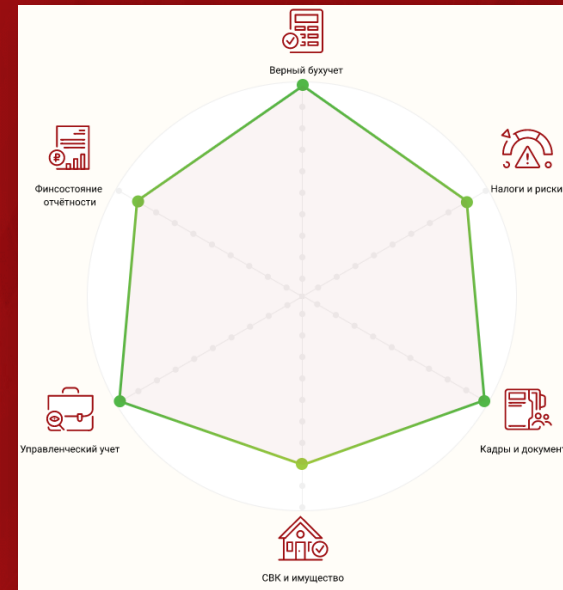
Провести аудит налоговых рисков, связанных с оценкой тех сделок организации, которые совершены ненадлежащим контрагентом или «технической» компанией, для целей заблаговременного сбора документов и сведений о реальных поставщиках (исполнителях) и параметрах таких сделок для возможности проведения в последующем налоговой реконструкции (в случае проведения налоговой проверки организации).

Экспресс-тест для профилактики рисков

ДО АУДИТА



ПОСЛЕ АУДИТА



По итогам получить
РЕКОМЕНДАЦИИ
аудиторов и экспертов



АКГ «Правовест Аудит»
17 место RAEX
+7 (495) 134-32-23
+7 (903) 669-51-90
admin@pravovest-audit.ru
pravovest-audit.ru

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*



Сколько стоит уверенность, защита и страховка от рисков?

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

достоверный учет и отчетность



ЮРИДИЧЕСКИЕ И ФИНАНСОВЫЕ ГАРАНТИИ

защита и страховка на 3 года



ПЕРСОНАЛЬНЫЙ СЕРТИФИКАТ

подтверждает профессионализм



Узнайте за 1 минуту

**ЦЕНУ
ЗАЩИТЫ**



АКГ «Правовест Аудит»
17 место RAEX
+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

 **ПРАВОВЕСТ** *Аудит*

ПОМОЩЬ НАЛОГОВЫХ ЮРИСТОВ "ПРАВОВЕСТ АУДИТ"

- СУДЕБНЫЕ И ДОСУДЕБНЫЕ СПОРЫ
- СОПРОВОЖДЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК
- ВОЗВРАТ ПЕРЕПЛАТЫ ПО НАЛОГАМ
- АУДИТ И ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Контакты:

 info@pravovest-audit.ru

 +7 495 134-27-82

 pravovest-audit.ru

 Продольнов Кирилл



Вадим Чимидов



Наталья Наталюк



Виталий Цапков