

## **Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@**

Федеральная налоговая служба сообщает, что 18.07.2017 принят Федеральный закон № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 18.07.2017 № 169-ФЗ).

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) дополнена статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Пунктом 1 статьи 54.1 Кодекса 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 неучета 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 согласовании 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, статья 54.1 Кодекса определяет еще одно обстоятельство, с которым связывает необходимость отказа в предоставлении налогоплательщику права на учет расходов при определении налогооблагаемой прибыли и заявления к вычету (зачету) сумм НДС.

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

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, помеченного 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 учета 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 расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.

Указанное свидетельствует о том, что при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 Кодекса, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

Вместе с тем, обращается внимание, что законодателем в пункте 3 статьи 54.1 Кодекса закреплены положения, исключаящие 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 подлежащую уплате налога неправомерным.

Следует учитывать, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «непроявление 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 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса 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 пунктом 2 статьи 54.1 Кодекса условий.

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ статья 82 Кодекса дополнена пунктом 5, предусматривающим, что доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 Кодекса и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 Кодекса, производится налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами Кодекса 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».

В соответствии со статьей 2 Федеральный закон от 18.07.2017 №163-ФЗ вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Кроме того, положениями Федерального закона № 163-ФЗ предусмотрено, что положения пункта 5 статьи 82 Кодекса применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), предъявленных в налоговый орган после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 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 № 163-ФЗ.

На основании изложенного Федеральная налоговая служба поручает руководителям (исполняющим обязанности руководителей) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, начальникам (исполняющим обязанности начальников) межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, начальникам (исполняющему обязанности начальника) Межрегиональной инспекции ФНС России по Сибирскому федеральному округу:

при проведении налоговых проверок исключить формальный подход в выявлении обстоятельств злоупотребления налогоплательщиками правами;

обеспечить ежеквартальное представление информации о применении положений Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ в Федеральную налоговую службу для проведения мониторинга вопросов, связанных с применением Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ – «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с порядком, который будет доведен ФНС России дополнительно.

Ответственность и исполнение настоящего письма возлагается персонально на руководителей (исполняющих обязанности руководителей) управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, начальников (исполняющих обязанности начальников) межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, начальникам (исполняющего обязанности начальника) Межрегиональной инспекции ФНС России по Сибирскому федеральному округу.

Межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам необходимо обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

Действительный государственный советник  
Российской Федерации

С.А. Аракелов