

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 23 марта 2017 г. N ЕД-5-9/547@

О ВЫЯВЛЕНИИ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Федеральная налоговая служба обращает внимание на необходимость при осуществлении мероприятий налогового контроля для подтверждения факта получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды руководствоваться следующим.

Согласно анализу вынесенных в 2016 году решений по результатам налоговых проверок, а также принятых решений по жалобам налогоплательщиков и результатов судебного обжалования данных решений в ряде случаев в целях подтверждения фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды сбор доказательственной базы осуществляется налоговыми органами формально.

Налоговые органы, не оспаривая реальность осуществления хозяйственной операции с контрагентом, подтвержденной первичными документами, ограничиваются выводами о недостоверности таких документов, основанными только на допросах руководителей контрагентов, заявивших о своей непричастности к деятельности организаций, или на результатах почерковедческих экспертиз.

Налоговым органам следует исходить из того, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с использованием цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговым органам необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). В этом случае налоговыми органами в качестве самостоятельного основания для возложения негативных последствий на налогоплательщика не могут приводиться признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств по выпискам банков.

Данный вывод следует из [пункта 31](#) Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017, в котором указано, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, рассматривая аналогичные споры, сделала общий вывод о том, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и других звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. Такие выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 [N 305-КГ16-10399](#) по делу N А40-71125/2015 (ООО "Центррегионуголь", от 6 февраля 2017 г. [N 305-КГ16-14921](#) по делу N А40-120736/2015 (ПАО "СИТИ").

С учетом изложенного Федеральная налоговая служба отмечает, что установление по результатам налоговой проверки факта подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не является безусловным и достаточным основанием для вывода о неправомерности действий налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

В целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Налоговым органам необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании - поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании - контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам; отсутствие у налогоплательщика информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно - свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

Необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах контрагента); результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроверочного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговым органом в акте налоговой проверки должны быть отражены все доказательства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Федеральная налоговая служба поручает начальникам межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации обеспечить неукоснительное исполнение положений настоящего письма, межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам необходимо обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

