

Письмо Федеральной налоговой службы от 16 сентября 2021 г. N АБ-4-20/13183@ "О рассмотрении обращения"

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение по вопросу оценки налоговых рисков, сообщает следующее.

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе оценки рисков при выборе контрагентов, могут учитываться **критерии** самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные **приказом** ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@.

В соответствии с **12-м** критерием оценки рисков "Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском" при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, ФНС России рекомендует налогоплательщику исследовать определенные признаки, свидетельствующие о высокой степени вероятности отнесения контрагента налоговыми органами к категории проблемного (или "однодневки"), а сделок, совершенных с таким контрагентом, - сомнительных.

При этом **статьей 54.1** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) 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).

Ввиду того, что способ осуществления деятельности, направленной на получение прибыли, определяется самим хозяйствующим субъектом, с учетом действующего законодательства, обстоятельства организации бизнес процессов налогоплательщика, в том числе в части привлечения к выполнению работ граждан, зарегистрированных в качестве плательщиков налога на профессиональный доход (далее - плательщик НПД), подлежат оценке налоговым органом исключительно в части правомерности отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности в соответствующей налоговой отчетности, устанавливаемой по результатам проведения мероприятий налогового контроля.

Налоговый орган, при проведении соответствующих мероприятий налогового контроля оценивает, 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.

В свою очередь, налоговые претензии предъявляются налогоплательщикам в отношении их обязательств с контрагентами в случае выявления фактов злоупотребления, подтверждающих недобросовестные действия налогоплательщика, направленные на неуплату налога.

Более того, исчерпывающий перечень документов, на основании которых сделки, совершенные налогоплательщиком не могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления в порядке **статьи 54.1** Кодекса, не может быть определен законодательно или какими-либо разъяснениями, поскольку при проведении мероприятий налогового контроля налоговый орган может установить обстоятельства, свидетельствующие о направленности действий налогоплательщика на неуплату налога и об использовании формального документооборота в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по сделке (операции).

Также ФНС России сообщает, что рекомендации по проведению налогового контроля с учетом норм **статьи 54.1** Кодекса приведены в **письме** ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации". В частности, документы, подтверждающие произведенные налогоплательщиком расходы должны отражать достоверную информацию о реальной операции в соответствии с ее действительным экономическим смыслом.

Дополнительно ФНС России сообщает, что типовые способы получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе при подмене трудовых отношений гражданско-правовыми с "плательщиками НПД", а также оказании (принятии) услуг и выполнении (принятии) работ "человекоёмких" отраслей учтены в проекте изменений к **приказу** ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@, который в настоящее время находится на согласовании в структурных подразделениях ФНС России.

В рамках указанных изменений проработан вопрос о характерных признаках применения схем уклонения от налогообложения, подразумевающих привлечение к выполнению работ "плательщиков НПД" в целях подмены трудовых отношений гражданско-правовыми, и соответственно незаконной

оптимизации страховых взносов и налога на доходы физических лиц.

В указанных случаях одними из признаков подмены трудового договора с физическим лицом договором оказания услуг плательщиком НПД являются:

1) Организационная зависимость "плательщика НПД" от своего "Заказчика", то есть:

1.1) Регистрация физического лица в качестве плательщика НПД - обязательное условие "Заказчика";

1.2) "Заказчик" распределяет "плательщиков НПД" по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости;

1.3) "Заказчик" определяет режим работы "плательщика НПД", в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха;

1.4) Работник "Заказчика" непосредственно руководит и контролирует работу "плательщика НПД" на объекте (администраторы объектов);

2) Инфраструктурная зависимость "плательщика НПД" от "Заказчика", то есть "плательщик НПД" выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием "Заказчика";

3) Порядок оплаты услуг "плательщику НПД" и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному [Трудовым кодексом](#) Российской Федерации.

Указанные признаки характеризуют "плательщика НПД" как лицо, фактически лишенное предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.

По вопросу исполнения плательщиком НПД своих обязанностей по передаче чека покупателю (заказчику) ФНС России сообщает, что в соответствии с [частью 1 статьи 14](#) Федерального закона от 27.11.2018 N 422-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" при производстве расчетов, связанных с получением доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющихся объектом налогообложения налогом на профессиональный доход, плательщик НПД обязан с использованием мобильного приложения "Мой налог" и (или) через уполномоченного оператора электронной площадки и (или) уполномоченную кредитную организацию передать сведения о произведенных расчетах в налоговый орган, сформировать чек и обеспечить его передачу покупателю (заказчику), если иное не предусмотрено указанным Федеральным законом.

Действительный государственный
советник Российской Федерации
3 класса

А.В. Бударин