



ФНС РОССИИ ВЫПУСТИЛА РАЗЪЯСНЕНИЯ О ПРИМЕНЕНИИ СТАТЬИ 54.1 НК РФ

Опубликовано [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – «Письмо»).

Статья 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» вступила в силу 19.08.2017 и с тех пор стала одной из самых дискуссионных. Письмо выражает актуальный подход ФНС России к пониманию этой статьи и является комплексным руководством для налоговых органов к порядку ее применения.

Письмо представляет собой объемный документ и структурно разделено на 8 разделов и 28 пунктов. Ниже представлены ключевые идеи Письма.

Применение ст. 54.1 НК РФ как общей антиуклонительной нормы

Статья 54.1 НК РФ как общая антиуклонительная норма применяется к любым видам искажений в исчислении налогов, которые приводят к бюджетному ущербу. К таким искажениям относятся неотражение в составе основных средств объектов недвижимости, строительство которых завершено; искажение данных о продукции с целью ее исключения из подакцизных товаров; искажение параметров деятельности с целью занижения дохода; дробление бизнеса и пр.

При выявлении злоупотреблений, которые определяются по четырем критериям (реальность, исполнение надлежащим лицом, действительный экономический смысл, деловая цель), налоговые органы вправе изменять юридическую квалификацию сделок налогоплательщика, его статус и характер деятельности.

Общая антиуклонительная норма может применяться совместно со специальными антиуклонительными правилами (фактическое право на доход, правила ТЦО, контролируемая задолженность, операции с ценными бумагами) в случае, если налогоплательщиком допущено искажение с целью обхода таких специальных норм. Например, искажение данных бухгалтерского учета в целях достижения таких показателей капитализации, которые позволяют избежать применение правил о контролируемой задолженности (ст. 269 НК РФ).

Вместе с тем полагаем, что этот подход не отменяет общего правила об оценке наличия/отсутствия искажения при совершении хозяйственной операции. Сама операция, которая подпадает под критерии специальных правил, в любом случае должна пройти «фильтр искажения» и только после этого попасть под регулирование специальных норм, как, например, это происходит в делах о переквалификации займов в инвестиции (см., например, [дело](#) ЗАО «Нэм Ойл»).

Налоговая реконструкция

С момента вступления в силу ст. 54.1 НК РФ к вопросу о необходимости проведения налоговой реконструкции в ситуациях, когда реальность сделки не оспаривается, единообразного подхода выработано не было. В письмах ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ было выражено мнение о невозможности проведения налоговой реконструкции. В некоторых судебных актах, напротив, подтверждалась ее необходимость (см. например, [дело](#) Кузбассконсервмолоко).

Письмо определенно декларирует право на налоговую реконструкцию.



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Ведущий юрист
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Ирина Басаранович
Старший юрист
i.basaranovich@schekinlaw.ru



При умышленном встраивании «технических компаний» (когда налогоплательщик знал о техническом характере своего контрагента) сумма расходов и налоговых вычетов налогоплательщика, подлежащая учету, производится исходя из параметров реального исполнения (п. 10 Письма). При этом бремя доказывания размера операций с фактическим исполнителем лежит на налогоплательщике, который должен предоставить подтверждающие документы в ходе налоговой проверки или на стадии возражений на акт проверки (п. 10, 11 Письма).

В случае самостоятельного исполнения налогоплательщиком работ (услуг), которые были оформлены договором с «технической компанией», расходы и вычеты по НДС могут быть учтены в отношении подтвержденных налогоплательщиком расходов по приобретению материальных и иных ресурсов (п. 12 Письма).

При неумышленном участии в сделке с «технической компанией» в случае проявления недостаточной коммерческой осмотрительности (когда налогоплательщик не знал, но должен был знать о техническом характере своего контрагента), порядок учета расходов и применения вычетов зависит от установления реального исполнителя (п. 17 Письма). Если реальный исполнитель установлен, то сумма расходов и вычетов учитывается исходя из параметров исполнения, отраженных в документах реального исполнителя. Если реальный исполнитель не установлен и, соответственно, документальное подтверждение расходов и вычетов отсутствует, то расходы по налогу на прибыль могут определяться расчетным методом, а право на вычет НДС не предоставляется.

Если же доказано, что налогоплательщик не знал и не должен был знать о том, что контрагент является «технической компанией», то в его действиях отсутствует состав правонарушения, и он имеет право на учет расходов и применение вычетов по НДС (п. 20 Письма).

Должная осмотрительность

Текст ст. 54.1 НК РФ не содержит термин «должная осмотрительность», в связи с чем возникали вопросы о возможности оценки поведения налогоплательщика при выборе контрагента применительно к ст. 54.1 НК РФ. Письмо же четко установило продолжение применения этой концепции.

Налоговые органы должны исследовать обстоятельства выбора налогоплательщиком контрагента в части оценки условий сделок, их коммерческой привлекательности, деловой репутации и платежеспособности контрагента, возможности исполнить обязательства, наличие у контрагента необходимых ресурсов и опыта (п. 15 Письма).

Письмо приводит конкретные примеры действий, которые могут быть квалифицированы как недобросовестные или неразумные (п. 14 Письма), а также перечисляет факты, которые нужно исследовать налоговым органам в этом контексте (п. 15 Письма).

При нарушении стандарта осмотрительного поведения руководители организации могут быть привлечены к гражданско-правовой ответственности по иску организации за причинение убытков (п. 14 Письма).

Степень предъявляемых требований к выбору контрагента различается для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и для ситуаций, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ (п. 16 Письма).

Право на вычет, если контрагент не уплатил НДС

В Письме со ссылками на правовые позиции ВС РФ и КС РФ закреплено, что право налогоплательщика на вычет НДС не может быть обусловлено исполнением контрагентами своей обязанности по уплате НДС. Это правило не применяется, если налоговым органом доказано, что налогоплательщик знал о налоговых нарушениях, допущенных контрагентом, и извлекал из этого выгоду (п. 21 Письма).

Взыскание налоговых убытков с контрагента

В Письме упоминается о праве налогоплательщиков, которые ввиду недобросовестности контрагентов не смогли в полной мере реализовать право на учет расходов и применение вычетов НДС, требовать взыскания убытков с виновных лиц (п. 18 Письма).



Умысел и ответственность

Об умысле свидетельствуют (п. 7 Письма):

- несоответствие поведения участников сделки разумному поведению участников, ожидаемого в сходных обстоятельствах;
- недочеты и ошибки в документообороте, формальный характер документов;
- непринятие мер по защите нарушенного права.

Свидетельства о наличии умысла налоговые органы должны получать на основе пояснений налогоплательщика, свидетельских показаний, осмотров территорий, помещений, предметов, сопоставления объемов товаров и складских помещений, инвентаризаций, выемок, экспертиз.

Об умысле налогоплательщика также свидетельствуют факты обналичивания денежных средств, их использование на нужды налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц, использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории проверяемого налогоплательщика, фактическая подконтрольность налогоплательщику этих лиц, наличие единой цели их действий (п. 8 Письма), а также ведение переговоров напрямую с фактическим исполнителем без участия «технической компании» (п. 9 Письма).

Действия налогоплательщика квалифицируются как умышленные (п. 3 ст. 122 НК РФ, штраф 40%) в случае, когда он преследовал цель уменьшить налоги, знал о том, что контрагент является «технической компанией», а также о том, что обязательство исполнено иным лицом. В иных случаях должна применяться мера ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ - штраф 20% (п. 19 Письма).

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Письмо стало одним из самых ожидаемых разъяснений налоговой службы, многие споры были приостановлены до его опубликования. Целью письма является стандартизация применения налоговыми органами общей антиуклонительной нормы к различным вариантам возможных злоупотреблений.

Общий посыл письма состоит в том, что доначисления по ст. 54.1 НК РФ и привлечение к ответственности в повышенном размере (40% по п. 3 ст. 54.1 НК РФ) возможны тогда, когда из совокупности всех исследуемых налоговым органом обстоятельств прямо следует направленность действия налогоплательщика в сделке (их совокупности) на получение незаконных налоговых выгод.

Применительно к реальным операциям Письмо определенно декларирует право на налоговую реконструкцию, а также возвращает значимость стандартов проявления должной осмотрительности, применение которых с момента введения ст. 54.1 НК РФ было неочевидным.

При оспаривании доначислений по ст. 54.1 НК РФ Письмо обязательно к применению налогоплательщикам, в том числе по «замороженным» спорам. По некоторым видам споров оно действительно может помочь исключить или по крайней мере снизить доначисления.

С учетом Письма также стоит обновить и дополнить стандарты должной осмотрительности при выборе поставщиков, а по сделкам, которые совершены ненадлежащим контрагентом или «технической компанией», имеет смысл собрать документы для налоговой реконструкции.

• • • • •

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросу пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы, а также оказать юридическую помощь в ведении споров по данному вопросу.