



**Сергей Матюшенков**, управляющий партнер АБ ВGMP, вместе с коллегой рассказали, как пересмотреть алгоритм работы с учетом новой позиции ФНС. В марте ведомство выпустило письмо с разъяснениями, как применять норму статьи 54.1 НК. В статье о том, что предпринять, если налоговое законодательство нарушили неумышленно, в каком объеме проявлять осмотрительность и как доказать невиновность.

## Новое письмо ФНС. Как теперь защищаться от доначисления

**В** марте Федеральная налоговая служба выпустила письмо № БВ-4-7/3060@, которое в юридическом сообществе уже назвали «письмом года». Причиной изменений подходов к налоговой реконструкции и к доначислению налогов в целом стала судебная практика. Поэтому ведомство решило перестроить свою работу. Из письма следует несколько важных выводов. В частности, если налогоплательщик доказал, что проявил коммерческую осмотрительность, не знал и не должен был знать о том, что контрагент — однодневка, а исполнение представлено иным лицом, то состав правонарушения отсутствует. Еще один вывод — компания несет ответственность за умышленное правонарушение, только если знала, что контрагент уклоняется от уплаты налогов, и получила выгоду от этого.

Уточнение необходимо, так как компания несет ответственность и за неосторожность, когда не знала, но должна была знать, проявив коммерческую осмотрительность. Разъяснения ФНС уже заставили налоговиков пересмотреть алгоритмы работы. В статье рассказали, как это отразится на компаниях.

### Когда налоговики теперь предъявят претензии

Обвинений в налоговой выгоде не избежать, если компания исказила сведения о хозяйственной жизни, у нее нет права уменьшить налоговую базу, когда не учли основные средства, скрыли подакцизную продукцию, раздробили бизнес. Об этом ФНС напомнила в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, далее — письмо ФНС.

Помимо явных нарушений, налоговые инспекторы проверят и реальные сделки компании. Контролеры могут отказать в вычете по НДС, если установят, что услугу оказало лицо, у которого нет ресурсов и возможности выполнить обязательства. Помимо НДС, налоговики вправе не признать расходы для целей налога на прибыль по таким сделкам. Но суды не всегда поддерживают инспекторов. Есть решения, в которых суд, отказывая в вычете НДС из-за сделок с однодневками, признавал право компании на учет затрат в качестве расходов (постановление АС Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019).

## Какие действия укажут на «техническую компанию»

Доказывать тот факт, что контрагент не мог выполнить условия договора и что налогоплательщик знал об этом, должен налоговый орган. В письме ФНС перечислила признаки, которые станут для проверяющих подтверждением того, что контрагент не мог выполнить обязательства по договору, а именно:

- на момент совершения сделки неизвестно, где находится контрагент;
- чтобы выполнить условия сделки, у контрагента нет персонала, основных средств, производственных активов, складов и т. п.;
- контрагент не мог исполнить свои обязательства, если учитывать время, местонахождение имущества или объем материальных, трудовых ресурсов, которые необходимы;
- контрагент не представил доказательств, что его обязательства выполнило третье лицо;
- движение средств по расчетному счету контрагента не соответствует той деятельности, которой занимается контрагент;
- нет иных признаков, которые подтверждали бы ведение реальной экономической деятельности. Например, у контрагента нет персонала.

ФНС регулярно размещает на официальном сайте новые схемы с однодневками (письмо от 21.08.2015 № АС-4-2/14800@ «О размещении на интернет-сайте нового способа ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском»). Однодневками, или «техническими компаниями», налоговики называют фирмы, которые используют исключительно для необоснованного уменьшения налогов. Однако свои обвинения налоговики должны подтвердить. Верховный суд указал, что суды ошибочно считают доводы налоговиков верными и не утруждают себя проверкой их достоверности (определение ВС от 28.05.2020 по делу № А40-23565/2018).

## Как налоговики выявляют умысел

ФНС привела признаки, которые могут подтвердить, что налогоплательщик привлекал «техническую компанию» специально с целью получить необоснованную налоговую выгоду (п. 7 письма



## Не игнорируйте запросы налоговых органов

ФНС). Например, участники сделки или должностные лица ведут себя не по правилам делового оборота, документы контрагента заполнены не полностью или с ошибками и др.

Налоговики требуют от компаний проверять контрагентов по принципу коммерческой осмотрительности, а именно по правилам делового оборота. То есть компания, вступая с контрагентом в гражданские правоотношения, должна соблюдать стандарт осмотрительного поведения. ФНС объяснила это тем, что в рамках налоговых проверок оценивают последствия исполнения сделок и юридические факты, поэтому в налоговых правоотношениях также применяют стандарт обоснованного выбора. К применению коммерческой осмотрительности ФНС подтолкнули судьи. Они рассмотрели стандарт осмотрительности в деле АО «Звездочка» (определение ВС от 14.05.2020 по делу № А42-7695/2017).

## Как доказать свою невиновность

От вины компании зависят налоговые последствия ее сделок. В действиях налогоплательщика отсутствует состав правонарушения, если он докажет, что проявил должную осмотрительность, не знал и не должен был знать о налоговых нарушениях контрагента. Это очень важно. Если должен был знать — это уже неосторожная форма вины. Еще налогоплательщик должен подтвердить, что он предварительно убедился в том, что контрагент — «сущностная» компания с историей, коммерческой репутацией, ресурсами. В таких случаях компания вправе учесть расходы и заявить вычеты, не нести ответственность за контрагентов второго и последующих звеньев. Доказывать, что налогоплательщик

знал о налоговых нарушениях контрагента и получал от этого выгоду, в частности взаимозависимость или подконтрольность, должны налоговики.

### Когда рассчитывать на налоговую реконструкцию

Право на налоговую реконструкцию зависит не только от формы вины налогоплательщика, но и от содействия компании. По нереальной сделке расходы и вычеты снимут. В других случаях возможна реконструкция. Налоговики выделяют две ситуации — когда компания знала о контрагенте-однодневке и когда это вышло случайно.

Если между налогоплательщиком и фактическим исполнителем сделки встроена «техническая компания» или цепочка таких компаний, это причинило ущерб бюджету в результате завышения расходов и вычетов по НДС, то сумму расходов и налоговых вычетов рассчитывают из документов по реальной сделке. Это могут быть договоры, первичные документы, счета-фактуры, платежные поручения. Компания должна сама доказывать реальные расходы. Во время возражения нужно сообщить о реальном исполнителе и представить документы и сведения по сделке (п. 10 письма ФНС).

Вычет по НДС не предоставят, если реального исполнителя установить невозможно и налогоплательщик не знал о том, что контрагент — «техническая компания», но должен был знать, проявив коммерческую осмотрительность. Но в этом случае компания может учесть реально понесенные расходы, подтвержденные документами, а если они не сохранились, то применить расчетный метод. Но доказывать фактический размер расходов придется самому налогоплательщику. Если же компания действует умышленно, не раскрывает фактического исполнителя по сделке, то она не имеет права на налоговый вычет и на учет расходов. Если налоговики делают вывод, что компания сама выполняла работы, то по покупным материалам можно принять к учету расходы по НДС и налогу на прибыль.

ФНС пояснила, что смысл налоговой реконструкции в том, чтобы доначислить именно ту сумму, которую недополучил бюджет. Налоговики ждут от налогоплательщиков, что они раскаются в правонарушении, сообщат о реальном

исполнителе, докажут расходы, которые понесли. Только после этого налоговые инспекторы смогут установить действительный размер налогового обязательства.

### Когда признают должную осмотрительность

Налоговый орган должен доказать не только то, что налогоплательщик создал формальный документооборот, но и то, что ему должно быть известно о «техничке». Поэтому от должной осмотрительности компании зависят налоговые последствия и возможность налоговой реконструкции.

Верховный суд указал, что объем должной осмотрительности налогоплательщика не может быть одинаковым, он зависит от суммы и формата сделки, длительности сотрудничества с контрагентом, регулярности сделок, специфики товаров, работ или услуг (определение ВС от 14.05.2020 по делу № А42-7695/2017). ФНС согласна с выводами суда.

Налоговики требуют, чтобы компания проверяла деловую репутацию контрагента, его возможности исполнить договор, оплатить налоги (п. 14 письма ФНС). Контролеры выделяют ситуации, в которых, по их мнению, налогоплательщик не проявил разумную коммерческую осмотрительность (п. 15 письма ФНС). Например, компания не знает о местонахождении контрагента, его складах, торговых площадях и др.

Теперь инспекторы станут доказывать не только, что у контрагентов не было возможности выполнить обязательства, но и что такие обстоятельства «должны были быть ясны» самой проверяемой компании. Налоговики будут устанавливать это путем «критической совокупности» сведений, которые характеризуют контрагентов как «технических». Для этого налоговые органы должны собрать информацию о выборе того или иного партнера, а после оценить доводы компании, что ее выбор соответствует правилам делового оборота и стандарту осмотрительности.

Доводы компании о выгодных условиях и коммерческой привлекательности больше не принимают. Налоговики требуют тщательно изучать контрагентов. Компании должны проверить деловую репутацию партнеров, их опыт и платежеспособность. Чтобы минимизировать налоговые

риски, компании нужно внедрить критерии в положение о проверке контрагентов и применять их на практике в зависимости от конкретных условий сделки.

Если налогоплательщик совершил действия, которые не свойственны деловой практике и не обоснованы предпринимательскими целями, то инспекторы заподозрят в необоснованной налоговой выгоде. В таком случае компании придется доказывать, что это не так.

Налоговикам важно выяснить основную цель сделки — экономический эффект или уменьшение налоговой обязанности. Причем деловая цель может отсутствовать у каждой отдельной операции, но существовать при оценке совокупности операций.

### Как проявлять осмотрительность

Разработайте и утвердите регламент проверки контрагентов. Включите в него основные проверочные мероприятия, которые должны выполнять работники. Не пренебрегайте при этом мерами проверки через сервисы на сайте ФНС. Например, «Прозрачный бизнес» — [pb.nalog.ru](http://pb.nalog.ru), «Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности» — [bo.nalog.ru](http://bo.nalog.ru) и др. На сайтах можно найти данные бухотчетности, сведения об уплаченных суммах налогов и сборов, о среднесписочной численности за год, о нарушениях законодательства и др.

При заключении сделок запрашивайте документы, которые подтверждают деловую репутацию, возможность исполнения сделки и платежеспособность контрагента. Сохраняйте переписку, коммерческие предложения, вы должны пояснить на допросе, откуда узнали о контрагенте и почему его выбрали.

Оформляйте все документы, которые предусмотрены в договоре. Налоговики могут трактовать их отсутствие как признак формального документооборота. Например, если сделку исполнили, но не оформили техническое задание, спецификацию или иной документ. Также проверяйте допуски, лицензии, разрешения и иные требования, запрашивайте все документы, указанные в договоре.

Если в компании существует внутренний регламент согласования договоров, то обязательно соблюдайте его. Иначе случаи нарушения регламента налоговики посчитают признаками формального документооборота с «технической компанией». Будьте готовы доказать деловую цель операции или совокупности операций, даже если отдельные операции кажутся невыгодными для компании.

Не игнорируйте запросы налоговых органов о даче пояснений, подтверждайте свою позицию необходимыми документами, доказывайте, что вы проявили достаточную должную осмотрительность и что сделка реальна. ♦

## Инспекторы должны доказать умысел

Компания будет отвечать из-за неуплаты налогов в бюджет контрагентом только тогда, когда инспекция докажет умысел.

Налоговикам следует подтвердить, что налогоплательщик действовал умышленно, чтобы уменьшить свои налоговые обязательства, либо знал о том, что контрагент — это «техническая компания». При анализе цепочки сделок налоговики

должны учитывать, самостоятельно или от имени нескольких формально самостоятельных



субъектов компания ведет деятельность. Выделяют основные критерии самостоятельности. Это работа на свой риск, наличие сотрудников и ресурсов, а производственный процесс всех участников группы не единый.

**Александра Родионова,**  
партнер, руководитель налоговой практики АБ ВGMP,  
соавтор статьи