

# Письмо ФНС РФ «О применении ст. 54.1 НК РФ»:

**новые вызовы для бизнеса в сфере  
налоговой выгоды**

**Денис Смотрин**

Руководитель практики «Налоговые споры и банкротство»  
Коллегия адвокатов «Юрпроект»



**Юрпроект**

коллегия адвокатов

[www.jurproject.ru](http://www.jurproject.ru)



**Ну какие налоги в понедельник и с утра, а?**

**Приготовьтесь!  
Сейчас будет что-то важное...**





# Статья 54.1 НК РФ (введена 18.07.2017):

## «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога ...»

1. Не допускается уменьшение суммы налога в результате искажения сведений:

- о фактах хозяйственной жизни,
- об объектах налогообложения в учете, отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1, по имевшим место сделкам налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога при соблюдении одновременно следующих условий:

А) основной целью совершения сделки не являются неуплата суммы налога;

Б) обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком или лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

3. В целях п. 1 и п. 2 настоящей статьи:

- подписание первичных учетных документов неустановленным лицом,
- нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах,
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок

не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налоговой базы неправомерным.



# КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ОПЕРАЦИИ (ТЕСТЫ) - ЧТО ЭТО?

- Отсутствие искажений (действительный экономический смысл) - ранее  
достоверность
- Реальность операции
- Надлежащее лицо (сторона сделки) / раскрытие реального поставщика (new)
- Умышленность действий
- Деловая цель
- Осмотрительность при выборе контрагента



## В КАКИЕ СИТУАЦИИ МОЖЕТ ПОПАСТЬ БИЗНЕС С ННВ:

1. НП точно знает, что сделка **мнимая, «бумажная» операция, отсутствует реальность, товар (услуги, работы) не предоставлялись, «покупка бумажного НДС».**
2. Случай 1, но **работы выполнил сам НП своими силами** (или привлек сторонних работников с оплатой за наличный расчет), а по документам показал привлечение подрядчика. Материалы купил сам НП.
3. НП ведет деятельность через несколько фирм: **на ОСНО, на УСН в зависимости от типа клиента (нужен/ не нужен НДС).**
4. НП дабы не превысить лимит по УСН **зарегистрировал и ведет деятельность через несколько фирм на УСН.**
5. НП создал фирму (ТД), товар уходит туда **по низкой цене.** ТД продает всем **по рынку.** Дельта выводится ТД.
6. НП намерен купить товар у надежного поставщика. Поставщик говорит: **договор, оплата и документы будут на фирму «Х».** Товар действительно поставлен.
7. НП привлекает подрядчика (даже по тендеру): подрядчик с допуском СРО, в штате ИТР, планирует привлекать субподрядчиков. **Фактически строят 200 неизвестных граждан.** Объект построен.
8. НП работает с надежным, проверенным поставщиком (подрядчиком). У этой фирмы **оказались проблемные контрагенты.**



## **ЦЕЛИ БИЗНЕСА В СИТУАЦИЯХ С ННВ:**

Главная цель – сохранить бизнес!

1. Сохранить заявленную в декларации налоговую выгоду (вычеты, расходы, льготный режим налогообложения и т.п.).
2. Если п.1 не удалось, то применить налоговую реконструкцию (расчетный метод определения действительных налоговых обязательств).
3. Исключить умышленность деяния и уменьшить штраф.
4. Применить действие налоговой оговорки из договора и взыскать налоговые доначисления с недобросовестного поставщика в виде убытков (если нет умысла самого НП).



## **ИСКАЖЕНИЕ – ЧТО МОЖЕТ БЫТЬ:**

- Отражение в учете того, чего не было (мнимые операции, «бумажные» сделки, формальный документооборот, отсутствие реальности и т.п.)
- Соккрытие операций (неоприходование выручки, неотражение в ОС эксплуатируемой достроенной недвижимости)
- Изменение правовой сути сделки (цель – применить пониженные налоги со сделки)
- Изменение параметров бизнеса (цель – сохранить применение спецрежимов)
- Изменение данных о продукте (исключение из категории подакцизных товаров)
- Иное искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, льгот, освобождения от налогообложения и т.п.



## ПОСЛЕДСТВИЯ ИСКАЖЕНИЙ:

1. В случае: **мнимой, «бумажной» операции, отсутствия реальности** – операция не учитывается в целях налогообложения.

+ Доначисление налогов

2. В случае: **сокрытия операции** – применяются налоговые последствия как если бы налогоплательщик не допускал нарушений.

+ Доначисление налогов

3. В случаях: **изменения операций** – применяются налоговые последствия исходя из сути «прикрываемой» сделки.

+ Переквалификация



# РЕАЛЬНОСТЬ

- есть ли операция есть в действительности
- реальные операции проверяются по остальным критериям

## Если реальности нет:

- нереальная операция **не влечет налоговых последствий** (нет вычетов по НДС, нет расходов по налогу на прибыль)
- **обязанность по документальному подтверждению операций возложена на НП**
- иные критерии (тесты) по нереальной операции **не применяются**
- нереальность **лишает права** на налоговую реконструкцию



# ПРИТВОРНОСТЬ СДЕЛОК:

## □ Есть несколько сделок:

- «прикрывающая» сделка (то, что показано в учете и для ФНС)
- «прикрываемая» сделка (то, что пытаются скрыть, изменить суть для налогообложения)

## □ Примеры притворности:

- Дивиденды vs проценты по займу
- Трудовой договор vs гражданско-правовой договор
- Купля-продажа vs дарение

«Прикрывающие» операции в целях налогообложения не учитываются.

Применяются налоговые последствия «прикрываемой» сделки.



## ТЕСТ на ДЕЛОВУЮ ЦЕЛЬ:

- Тест деловой цели – ФНС устанавливает мотив совершения операции
- Цель - коммерческая
- Убыточность допустима
- Основной целью сделки – не может быть неуплата налога
- Главный критерий оценки ФНС – «была бы совершена эта сделка в обычных условиях при отсутствии налоговой экономии?»



# СТОРОНА СДЕЛКИ

Обязательство по сделке с НП должно исполнить надлежащее лицо:

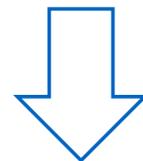
- сторона по договору
- по закону

Цель ФНС – доказать «разрыв исполнения»:

А) тот, кто в документах НЕ мог исполнить

Б) делал тот, кто НЕ заявлен в документах и с ним у НП (или у фирм в цепочке)

отношений НЕТ



**«ТЕХНИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ»**

(ранее «фирма-однодневка», «неправоспособное юрлицо», «транзитная компания» и др.)



## «ТЕХНИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ»:

Основные характеристики «ТК» (из письма):

- не ведет реальной экономической деятельности
- не платит налоги по сделкам, оформленным от её имени (? сделки именно с НП / или иные сделки?)
- не исполняло сделку с НП (кто-то другой выполнил)



# ДОКАЗЫВАНИЕ ФНС «ТЕХНИЧЕСКОЙ КОМПАНИИ»:

- 1) **Формальные признаки «ТК»** (пороки в подписи документов, нарушения налогового законодательства, недостоверность адреса и др.)
- 2) **Содержательные претензии к «ТК»** = факт неисполнения «ТК» обязательств по сделке:
  - ресурсы (персонал, ОФ, склады, транспорт, лицензии, допуски и т.п.)
  - потенциал (объем имеющихся ресурсов по количеству/ качеству не соответствует сделке с НП)
  - отсутствие договоров у «ТК» с 3-ми лицами, кто мог бы исполнить сделку для НП
  - расходы по счету не «бьют» с видом деятельности «ТК» или со сделкой с НП
  - отсутствие реальной экономической деятельности (информация о фирме в сети, сайт, неизвестность компании и т.п.)
  - и др.
- 3) **Установление кто фактически исполнил** (опрос работников НП, с кем переговоры НП вёл, кто и откуда лица, указанные в документах и т.п.)

Идеальная цель ФНС – доказать, что НП знал о «техничности» компании (= умысел)



## ПОСЛЕДСТВИЯ УСТАНОВЛЕНИЯ «ТЕХНИЧЕСКОЙ КОМПАНИИ»:

- НП не вправе уменьшить налоги на основе документов с «ТК»
- НП может претендовать на налоговую реконструкцию (определение действительного размера налоговых обязательств) – только, если пройден тест реальности операции!
- Применяется тест на Умышленность (от нее зависит, что получит НП при реконструкции)



## **ЗАЩИТА ОТ «ТЕХНИЧЕСКОЙ КОМПАНИИ»:**

1. Зачем вам нужна эта компания?
2. Откуда вы знаете, что товар (работа, услуга) у поставщика есть и принадлежит ему?
3. Какой источник происхождения товара?
4. Почему вы не можете взять этот товар (услугу) в другом месте (у исходного производителя или поставщика вашего поставщика)?



## УМЫСЕЛ В НАЛОГАХ:

**Цель ФНС** – доказать умышленность действий НП при получении налоговой выгоды.

Тест на умысел, когда: Тест реальность «+», а Тест стороны «-»

Чем грозит бизнесу установление умысла:

- штраф 40%
- ограничения в применении налоговой реконструкции
- умысел НК РФ  $\implies$  умысел УК РФ

Умысел налогоплательщика:

- осознавал противоправность (что сделка мнимая или искаженная, что работает с «ТК» и т.п.)
- предвидел последствия (что это действие уменьшит налоги)
- желал наступления (подписал документы, на их основе составил и сдал отчетность с иной налоговой базой, заплатил налоги в меньшей сумме)



## УМЫСЕЛ vs. НЕОСТОРОЖНОСТЬ

Умысел = вовлеченность бизнеса в схему по налоговой оптимизации



НЕОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ,  
НЕБРЕЖНОСТЬ,  
ЛЕГКОМЫСЛИЕ,  
**= НЕОСТОРОЖНОСТЬ**



ЗНАЛ,  
УЧАСТВОВАЛ,  
КОНТРОЛИРОВАЛ  
**= УМЫСЕЛ**



## ДОКАЗЫВАНИЕ ФНС УМЫСЛА:

### 1) Активное участие НП (создание или контроль схемы)

- связанность фирм по цепочке с НП
- свидетельские показания о даче распоряжений именно НП
- совпадение, пересечение параметров НП с «ТК»
- финансовые потоки (поиск возврата денег! / отслеживание движения по счетам значимых лиц НП )

### 2) Пассивное участие НП (просто знал, что контрагент «ТК», что исполнило другое лицо, что сделка мнимая или притворная)

- сделало другое лицо и НП знал об этом
- отклонение поведения НП при заключении, исполнении сделки от стандартов разумного поведения
- нетипичность действий
- неприятие мер по защите своих прав
- свидетельские показания работников



# НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УМЫСЛА:

1. Умысел установлен и НП не раскрыл реального поставщика (п.11):

- умышленная операция с «ТК» **не влечет налоговых последствий** (нет вычетов по НДС, нет расходов по прибыли)
- нераскрытие реального поставщика **лишает права** на налоговую реконструкцию (расчетный метод)

2. Умысел установлен, но НП раскрыл реального поставщика (п.10):

- налоговые параметры сделки с «ТК» уже **не принимают во внимание**
- **доказывание** размера (параметров) операций с реальным исполнителем **лежит на НП**
- НП должен **раскрыть инфо и предоставить доки**: кто исполнитель и параметры сделки (**на этапе проверки или с возражениями!!!**)
- **налоговые выгоды** НП – по параметрам реального исполнения (**вычеты!** и **расходы** НП по документам реального поставщика)

3. Умысел установлен и НП собственными силами выполнил работы, услуги (п. 12):

- соблюсти условия см. п. 2 выше
- налоговая выгода НП – **вычеты!** и **расходы** НП **только по приобретению материалов, не связанных с оплатой труда**

4. Умысел не установлен  Тест на осмотрительность



# ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ:



1. Тест на осмотрительность, когда:

Тест реальность +

Тест сторона –

Тест Умысел +

2. Осмотрительность («проверка контрагента») = «должен был проверить – а не «ТК» ли это!?!», «должен был знать»

3. Формула теста = «если бы НП проверил, то знал бы, что это ТК» – поэтому несет определенные налоговые последствия

4. Проверка как до заключения, так и в процессе исполнения сделки

5. В законе осмотрительности нет!



## ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ (2):

1. Есть ли панацея?
2. Уровень проверки зависит от существенности сделки
3. Налоговая осмотрительность = коммерческая осмотрительность
4. «Стандарт осмотрительного поведения» (см. далее) - то, что делает бизнес в обычных условиях.
5. «Стандарт» ориентирован на привлечение КДЛ к ответственности в виде убытков
6. Коммерческая привлекательность не главное...! Низкая цена - подозрительна
7. Обычные деловые маркеры – рекомендация, реклама, опыт, репутация, брэнд, активы, известность, история ...



## **СТАНДАРТ ОСМОТРИТЕЛЬНОГО ПОВЕДЕНИЯ (п.15):**

1. Где находится производство, склад, торговые и иные помещения
2. Документы о ресурсах и потенциале
3. Информация как фактически было исполнение
4. Взаимодействие с руководством и персоналом
5. Информация в открытых источниках (есть ли?, а что на сайте ФНС)
6. Как узнал про фирму
7. Внутренние процедуры согласования и одобрения сделки
8. Сделка соответствует бизнес-стратегии, профилю деятельности
9. Необычность договорных условий (длительные отсрочки, нет ответственности, поставка без предоплаты)
10. Цена существенно отличается от рынка (ниже или выше)
11. Отсутствие документов (тtn, акт передачи строй.площадки)
12. Необычные средства расчетов (неликвидный вексель, уступка на «пустышку»)



# НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ТЕСТА НА ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ:

1. НП не проявил осмотрительность И не раскрыл реального поставщика (п.17.2):

- операция **не влечет налоговых последствий по НДС!** (нет вычетов)
- нераскрытие реального поставщика **даёт право** на расчетный метод по расходам, но:
  - А) определение размера расходов – **ФНС** на основе имеющихся сведений и документов (по рынку) и при содействии НП
  - Б) если НП не согласен – **бремя доказывания размера** на НП (экспертиза и т.п.)

2. НП не проявил осмотрительность, **НО** раскрыл реального поставщика (п.17.1):

- налоговые параметры сделки с «ТК» уже **не принимают во внимание**
- **доказывание** размера (параметров) операций с реальным исполнителем **лежит на НП**
- НП должен **раскрыть инфо и предоставить доки:** кто исполнитель и параметры сделки (на этапе проверки или с возражениями!)
- **налоговые выгоды** НП – по параметрам реального исполнителя (**вычеты!** и **расходы** НП по документам реального поставщика)

3. НП проявил осмотрительность (п. 20):

- налоговая выгода НП – **вычеты!** и **расходы!** исходя из параметров сделки по спорному договору и документов о его исполнении с «ТК»



## А ЕСЛИ КОНТРАГЕНТ не «ТЕХНИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ»?...

1. Негативные последствия неуплаты контрагентом налогов не могут быть перенесены на НП
2. Если: «Тест надлежащей стороны» пройден (т.е. поставщик НЕ «ТК»), но поставщик допустил нарушение НК РФ, то это не основание лишить НП налоговых выгод от сделки.
3. Это правило НЕ работает, если:
  - НП знал о налоговых нарушениях поставщика (знал, что контрагент привлек сам «ТК» как субподрядчика)
  - НП извлек выгоду из нарушений контрагента (НП работает через ТД, на который перенес доходы и оптимизирует налоги).
  - Бремя доказывания, что НП знал - налоговом органе (через ВЗЛ, подконтрольность, согласованность).





Но в целом всё будет хорошо! Готовьтесь...





# СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!

## Вопросы?

[sdv@jurproject.ru](mailto:sdv@jurproject.ru)

Tel. +7 923 500 21 60



[facebook.com/densmotrin](https://facebook.com/densmotrin)

[www.jurproject.ru](http://www.jurproject.ru)