

## ФНС России разъяснила подход к налоговым злоупотреблениям

### Кратко о позиции ФНС России

ФНС России разъяснила положения статьи 54.1 НК РФ о налоговых злоупотреблениях, пояснив методологию оценки искажений хозяйственных операций, выявления существенных фактов и умысла при использовании однодневок. Для налогоплательщиков появились критерии должной осмотрительности при выборе контрагентов, исключающей ответственность.

Важно, что ФНС наконец прямо признала необходимость так называемой полной "налоговой реконструкции" (комплексной перекалфикации сделок, ранее встречавшейся только в судебной практике) и возможность учета реальных расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС в сделках с "техническими" компаниями (т.е. с однодневками). Но это возможно только при полном раскрытии налогоплательщиком фактических поставщиков и деталей сделок.

### Письмо ФНС в деталях

В своем письме<sup>1</sup> ФНС приводит примеры недопустимых искажений хозяйственных операций в налоговых целях и придерживается необходимости исполнения сделок контрагентами (без участия "технических" компаний).

ФНС ориентирует налоговые органы уйти от формализма и комплексно анализировать обстоятельства заключения и исполнения сделок, отслеживать направление финансовых потоков. Налоговые доначисления допустимы там, где налоговые органы могут сделать однозначный вывод о злоупотреблении налогоплательщика.

ФНС возвращается к понятию должной осмотрительности налогоплательщиков при выборе контрагентов, исключающей виновность. Это положительное изменение, хотя ФНС перекладывает бремя доказывания должной осмотрительности на налогоплательщиков, включая проверку деловой репутации контрагента, его местонахождения, платежеспособности, наличия необходимых ресурсов и опыта, рисков неисполнения обязательств. При этом выбор контрагента с ценами ниже рыночных может, наоборот, свидетельствовать о сговоре с недобросовестным поставщиком.

ФНС прямо подтверждает возможность налоговой реконструкции (определения налогового результата реальных сделок без учета злоупотребления), но только при отсутствии виновности (небрежности) налогоплательщика и при раскрытии информации о фактических поставщиках и финансовых условиях таких сделок.

Учитывая позицию ФНС, налогоплательщикам следует заранее собирать и хранить информацию о выборе контрагентов, доказывающую должную осмотрительность. Предоставление этих данных на этапе налоговой проверки будет критически важным, в том числе для успешной судебной защиты. Поэтому мы рекомендуем пересмотреть внутренние политики выбора контрагентов, документирование шагов и комплаенс-процедуры с учетом разъяснений ФНС.

Новая позиция ФНС может существенно повлиять на налоговую практику по широкому кругу сделок. Так, при определении злоупотреблений ФНС предлагает оценивать не только направленность на совокупный экономический эффект сделок, но и цели их отдельных элементов или шагов (аналог применяемого в некоторых странах подхода "сделки по шагам"). Изменение подхода может затронуть не только комплексные сделки внутри России, но и операции с иностранными компаниями, что потребует тщательной подготовки сделок, больше внимания к их обоснованию и документированию.

### Контакты

**Сергей Жестков**  
Партнер  
Москва  
[Sergei.Zhestkov@bakermckenzie.com](mailto:Sergei.Zhestkov@bakermckenzie.com)

**Кирилл Видулов**  
Партнер  
Москва  
[Kirill.Vikulov@bakermckenzie.com](mailto:Kirill.Vikulov@bakermckenzie.com)

**Марина Токунова**  
Партнер  
Москва  
[Marina.Tokunova@bakermckenzie.com](mailto:Marina.Tokunova@bakermckenzie.com)

**Максим Калинин**  
Партнер  
Санкт-Петербург  
[Maxim.Kalinin@bakermckenzie.com](mailto:Maxim.Kalinin@bakermckenzie.com)

<sup>1</sup> Письмо ФНС России № БВ-4-7/3060@ от 10.03.2021 г. "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" ("Письмо").