



# Налоговой реконструкции быть. Обзор письма ФНС России о практике применения статьи 54.1 НК РФ

МАРТ 2021

VEGAS LEX

Еще до официального вступления в силу статьи 54.1 НК РФ ФНС России обозначила<sup>1</sup>, что налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. В конце 2019 года данную позицию подтвердил и Минфин России<sup>2</sup>.

В минувшую среду ФНС России подписала долгожданное письмо<sup>3</sup> о порядке применения статьи 54.1 НК РФ, где фактически признала возможность проведения налоговой реконструкции при наличии соответствующих оснований и при соблюдении ряда условий.

Основания и порядок проведения налоговой реконструкции налоговой службой различаются с учетом формы вины налогоплательщика:

1. Если в ходе налоговой проверки будет установлено, что налогоплательщик являлся непосредственным организатором схемы с участием "технических компаний" или знал об участии таких компаний в сделке ([умышленная форма вины](#)), налоговые обязательства (сумма расходов и налоговых вычетов по НДС, подлежащих учету) могут быть пересчитаны с учетом действительно понесенных затрат при условии, что:
  - налогоплательщиком будет раскрыта информация о реальном исполнителе и представлены документы и сведения, подтверждающие размер понесенных затрат по реальной сделке;
  - информация, сведения и документы о реальном исполнителе и сделке представлены на стадии налоговой проверки или при представлении возражений на акт проверки.

Если налогоплательщиком указанные данные представлены не будут, право на налоговый вычет по НДС не предоставляется, расходы не учитываются в полном объеме при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В письме также разъясняется, какие обстоятельства могут свидетельствовать о наличии умысла. Так, например, об умышленности действий налогоплательщика свидетельствуют факты обналичивания денежных средств, использования одних IP-адресов, обнаружения печатей и документации "технического контрагента" на территории налогоплательщика и т. д.

Умышленная форма вины является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ (штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога).

2. Если в ходе налоговой проверки будет установлено, что налогоплательщик не знал о соответствии контрагента признакам "технической компании", но исходя из стандарта осмотрительного поведения в гражданском обороте должен был знать о невозможности исполнения контрагентом обязательств по сделке ([неосторожная форма вины](#)), налоговые обязательства определяются с учетом следующего:
  - в ходе налоговой проверки [установлен](#) реальный исполнитель – налоговые обязательства налогоплательщика пересчитываются с учетом сведений, отраженных в финансово-хозяйственных документах реального исполнителя;
  - в ходе налоговой проверки [не установлен](#) реальный исполнитель – налоговый вычет сумм НДС не предоставляется в силу кос-

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации".

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.

<sup>3</sup> Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"

венного характера данного налога, расходы по налогу на прибыль определяются расчетным способом (налогоплательщик вправе обосновать их размер с учетом данных об аналогичных операциях, путем проведения экспертизы и т.д.).

О несоблюдении налогоплательщиком стандарта осмотрительного поведения могут свидетельствовать неизвестность налогоплательщику информации о фактическом местонахождении контрагента, отсутствие в открытом доступе информации об экономической деятельности контрагента, отсутствие взаимодействия с руководителем, сотрудниками контрагента и т.д.

Неосторожная форма вины является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ (штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога).

В рассматриваемом случае налогоплательщик, не реализовавший право на учет расходов и применение налоговых вычетов по НДС, вправе требовать взыскания соответствующих убытков с "технического контрагента" или контролирующего его лица.

Пересмотр налоговой службой подхода к налоговой реконструкции во многом определен учетом позиций Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации относительно порядка применения статьи 54.1 НК РФ и общих принципов налогообложения и налогового контроля.

В то же время, как отмечает ФНС России, рассматриваемое письмо не является конечной точкой в вопросах применения статьи 54.1 НК РФ; в ходе правоприменения некоторые предусмотренные подходы могут быть пересмотрены.

## Авторы



АЛЕКСАНДР СИТНИКОВ

Управляющий  
партнер

[sitnikov@vegaslex.ru](mailto:sitnikov@vegaslex.ru)



ЮРИЙ ИВАНОВ

Руководитель проектов  
Налоговой практики

[ivanov@vegaslex.ru](mailto:ivanov@vegaslex.ru)

## Контакты



### ЦЕНТРАЛЬНАЯ ДИРЕКЦИЯ

Россия, 115054, г. Москва,  
Космодамианская наб., 52, стр. 5,  
Бизнес-центр "Риверсайд Тауэрс"  
(Riverside Towers), этаж 8

Тел. +7 495 933 0800

[vegaslex@vegaslex.ru](mailto:vegaslex@vegaslex.ru)



### ПОВОЛЖСКАЯ ДИРЕКЦИЯ

Россия, 400005,  
г. Волгоград,  
ул. Батальонная, 13,  
этаж 1

Тел. +7 (8442) 26 63 12

[volgograd@vegaslex.ru](mailto:volgograd@vegaslex.ru)



### ЮЖНАЯ ДИРЕКЦИЯ

Россия, 350000,  
г. Краснодар,  
ул. Буденного, 117/2  
Бизнес-центр "КНГК Групп",  
этаж 2

Тел. +7 (861) 201 98 42

[krasnodar@vegaslex.ru](mailto:krasnodar@vegaslex.ru)

Подробную информацию об услугах VEGAS LEX Вы можете узнать на сайте [www.vegaslex.ru](http://www.vegaslex.ru)  
Настоящая публикация носит исключительно информационный характер и не является письменной консультацией  
по правовым вопросам. VEGAS LEX не несет никакой ответственности за применение всех или отдельных рекомендаций,  
изложенных в настоящей редакции. В случае необходимости VEGAS LEX рекомендует обратиться за профессиональной  
консультацией.