



### Коротко

ФНС России в очередной раз обобщила судебную практику по делам о плохих поставщиках<sup>1</sup>, зафиксировав тем самым подходы, которым должны следовать инспекции при проверках.

С момента предыдущего аналогичного письма<sup>2</sup> прошло полтора года. Позиция ведомства по некоторым вопросам стала более благоприятной для налогоплательщиков. Например, нужно проводить реконструкцию налоговых обязательств, если имеются в наличии необходимые данные, не обязательно представленные самим налогоплательщиком. Кроме того, если суд принимает доказательства реальности операции, представленные налогоплательщиком уже в ходе судебного разбирательства, налоговые органы не вправе их игнорировать.

К сожалению, тема плохих поставщиков по-прежнему актуальна для добросовестных налогоплательщиков. Поэтому данное письмо может оказаться полезным для многих.

### В деталях

#### Налоговая реконструкция – когда и как?

Мы обобщили разъяснения ФНС в виде ответов на два практических вопроса:

- ✓ В каких ситуациях можно рассчитывать на налоговую реконструкцию (ситуации разделены по степени вовлеченности налогоплательщика в «схему»), и
- ✓ Кто должен ее проводить (= рассчитать налог таким образом, как если бы в цепочке не было плохих поставщиков).

Вот что у нас получилось:

| Кто налогоплательщик  | Положена ли налоговая реконструкция?   | Кто должен ее провести?  |
|---|--|--|
| Участник (бенефициар) «схемы»   | Да, но только в случае, если налогоплательщик содействовал в устранении потерь казны | Налоговые органы, если налогоплательщик предоставил данные о реальном продавце, позволяющие осуществить пересчет по фактическим ценам. |
| Сам не участник (бенефициар), но знал о наличии «схемы»   | Да, если есть данные о реальном поставщике (исполнителе)                             | Налогоплательщик или налоговые органы, в зависимости от того, кто обладает данными о реальном поставщике (исполнителе) **              |
| Не знал о наличии «схемы», просто не проявил должную осмотрительность или предпринятые действия не выявили потенциальное наличие «плохих» поставщиков | да   | Налоговые органы. Можно использовать расчетный метод (рыночные цены)   |

<sup>1</sup> Письмо от 10 октября 2022 г. № БВ-4-7/13450@ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_428631/?ysclid=196u7vrfar364756024](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_428631/?ysclid=196u7vrfar364756024)

<sup>2</sup> Письмо ФНС России от 10 марта 2021 № БВ-4-7/3060@

\*\* по этому пункту есть открытые вопросы. Например, каким образом налогоплательщик получит данные о ценах реального продавца, если он не организатор «схемы». Вправе ли он требовать проведение реконструкции от налоговых органов, которые могут и не демонстрировать наличие у них необходимой информации?

### Тезисы, изложенные в письме

Письмо из 16 страниц содержит 8 тезисов, каждый из которых подкреплен примерами из судебной практики. Изложим их коротко.

- (1) Если налогоплательщик участник «схемы», то для налоговой реконструкции он должен предоставить данные о фактической себестоимости купленного товара. Расчетный метод на основе рыночных цен неприменим
- (2) Если реальный поставщик известен, можно оставить в расходах реальную себестоимость, убрав только наценку плохих поставщиков (и соответствующий входной НДС)
- (3) Если налогоплательщик раскрыл данные о реальном поставщике посредством подачи уточненных налоговых деклараций уже после окончания проверки, эта информация все равно должна быть оценена
- (4) Уточненные декларации, представленные после окончания проверки, учитываются при вынесении решения. Если они представлены после вынесения решения, то могут быть учтены в счет выявленной задолженности посредством внесения изменений или отмены ранее принятого решения
- (5) Если суд принял дополнительные доказательства налогоплательщика о реальном контрагенте, налоговые органы должны их оценить
- (6) Если нет источника возмещения НДС, и налогоплательщик об этом как минимум знал, реконструкция по НДС ему не положена
- (7) Если реальные поставщики не являются плательщиками НДС, вычет НДС невозможен, даже если налогоплательщик закупал товар у плохих поставщиков – плательщиков НДС
- (8) Дончисления должны проводиться так, как если бы договоры были заключены напрямую с реальными исполнителями

### Как теперь будут проверять?

Судебных разбирательств за время существования проблемы накопились сотни. Для налогоплательщиков важно, что ФНС систематизирует подходы, это важный шаг для формирования единообразной правоприменительной практики.

Однако на практике налоговые органы, к сожалению, не всегда следуют рекомендациям и разъяснениям ФНС, поэтому разночтения возможны, они есть и сейчас. Например:

- ✓ Можно ли уже констатировать, что налогоплательщик должен проверять только того контрагента, с которым непосредственно взаимодействует, даже в ситуациях, когда известно о привлечении субконтрагента для выполнения обязательств по договору?
- ✓ Должна ли налоговая реконструкция всегда быть одинаковой для налога на прибыль и НДС? От каких обстоятельств это может зависеть (если, например, все лица в цепочке плательщики НДС)?

### Как пересчитывать?

На днях появилось Определение ВС РФ<sup>3</sup>, которое также касается применения статьи 54.1 НК РФ о необоснованной налоговой выгоде и дополняет сложившуюся картину. Суд рассмотрел ситуацию с дроблением бизнеса, но озвученные выводы можно назвать универсальными: при доначислении нужно зачитывать те налоги, которые уже уплачены участниками «схемы»<sup>4</sup>. По сути, он призвал определять

<sup>3</sup> <https://kad.arbitr.ru/card/0bcc57db-a30a-4ab3-bfb7-6b8feb461e1e>

<sup>4</sup> «Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором. С учетом положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика: в первую очередь, при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок), поскольку налоги, уплачиваемые в связи с применением специальных налоговых 9 режимов, являются фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций. Соответствующим образом производится корректировка пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций. В случае если после зачета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (незачтенный остаток), то она подлежит зачету в счет иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги»

конкретный урон бюджету с учетом всех налогов, в т.ч. косвенных, и доначислять лишь разницу между тем «как надо» и тем «как было».

## Что это значит для вас

Позиция судов по многим вопросам выглядит благоприятной для добросовестных или по крайней мере содействующих налоговым органам налогоплательщиков, и ФНС вслед за судами смягчает свою позицию.

Периметр ситуаций, в которых налогоплательщики могут рассчитывать на налоговую реконструкцию, расширяется. Тем не менее, призываем проявлять бдительность и самым подробным образом фиксировать ваши шаги по выбору поставщиков. Ваша непричастность к «схеме», если таковая будет иметь место, и должная осмотрительность могут сыграть ключевую роль в споре.

Будем рады ответить на ваши вопросы.

Руководители налоговой практики: <https://tedo.ru/tax-consulting-services>

Руководители юридической практики: <https://tedo.ru/legal-services>

Присоединяйтесь  
к Telegram-каналу  
по налогам и праву —  
**TaxPro**



«Технологии Доверия» ([www.tedo.ru](http://www.tedo.ru)) предоставляет аудиторские и консультационные услуги компаниям разных отраслей. В офисах «Технологий Доверия» в Москве, Санкт-Петербурге, Екатеринбурге, Казани, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Воронеже, Владикавказе, Перми и Нижнем Новгороде работают 3 700 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.