



Налоговая карма предпринимателя в России

Необоснованная налоговая выгода

В последние годы государством планомерно выстраивались механизмы противодействия налоговой оптимизации, центральное место в борьбе с которой занимала оценка фискальными органами «обоснованности налоговой выгоды».

Изменения происходили как на законодательном уровне, так и путем изменения подходов в правоприменительной практике.

За последние 5 лет, сразу после упразднения Высшего Арбитражного Суда РФ и передачи арбитражных судов в ведение Верховного Суда РФ, судебная система совершила крутой «налоговый маневр» в сторону фискальных интересов государства.

В этих условиях налогоплательщикам необходимо провести ревизию своих договорных отношений и структуры бизнеса на настоящий момент и три предшествующих года, обратив пристальное внимание на наиболее популярную у контролирующих органов тему — **необоснованную налоговую выгоду**. По результатам данной проверки необходимо принять соответствующие меры по минимизации налоговых рисков.

Основой снижения налоговых рисков является наличие деловой (предпринимательской) цели в каждом заключенном договоре, в каждом действии организации, при этом снижение налогов не может рассматриваться в качестве цели, — напротив, выбор такой цели автоматически ведет к доначислениям.

При этом «похоронить» бизнес, в котором вольно велся налоговый учет, не означает, что можно обеспечить себе спокойствие и начать деятельность по-другому, с чистого листа.

В таком случае налоговая задолженность будет следовать судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимых с ним лиц денежных средств и иного имущества, вплоть до конечного бенефициара — собственника бизнеса.

Далее будут приведены основные этапы ужесточения налогового администрирования и перечень типовых ситуаций, квалифицируемых как схемы уклонения от налогообложения.

Основные «вехи» в борьбе государства с уклонением от уплаты налогов

| Год | Событие | Комментарий |
|------|---|---|
| 2006 | Введено понятие «необоснованной налоговой выгоды» и критерии ее выявления (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53) | Налоговые органы получили инструмент выявления схем уклонения от уплаты налогов, с определенной степенью вольности оценивая деятельность организаций. Центральное место заняло доказывание реальности хозяйственной операции. |
| 2010 | Сформулированы критерии «фирмы-однодневки» (письмо ФНС РФ от 11.02.2010 № 3-7-07/84). | Произошло развитие доктрины «необоснованной налоговой выгоды». |
| 2012 | Введен контроль за сделками взаимозависимых лиц и применяемыми ими ценами (Глава V.1 НК РФ). | Взаимозависимость лиц влечет повышенный налоговый контроль и требует предоставления соответствующей отчетности. |
| 2012 | Уголовный кодекс РФ дополнен ст. 173.1 и 173.2. Введено понятие «подставное лицо». | Введена уголовная ответственность за незаконное создание юридического лица, за использование чужих и предоставление своих документов для регистрации. |
| 2013 | Банки получили право отказать в открытии счета при наличии подозрения в том, что он будет использоваться для легализации преступных доходов (ст. 5.2 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ). | Через три года, с 2016 г. банки стали массово отказывать в обслуживании компаниям, не находящимся по месту регистрации и/или совершающим операции с «фирмами-однодневками». |

| | | |
|-------------|--|---|
| 2013 | Введена возможность взыскивать налоги с взаимозависимых организаций (пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ). | Если компании доначислены налоги, то уже не получится перевести бизнес (выручку, имущество) на другую компанию и уклониться от уплаты налогов. |
| 2014 | Утратила силу часть 1.1 ст. 140 УПК РФ, разрешавшая органам МВД и СК возбуждать уголовные дела по «налоговым» статьям 198 — 199.2 УК РФ <u>только</u> на основании материалов, направленных им налоговыми органами (Федеральный закон от 22.10.2014 № 308-ФЗ). | Правоохранительные органы вернули себе право возбуждать уголовные дела за налоговые преступления без участия налоговых органов — на основании материалов, полученных в результате проведения оперативно-розыскных мероприятий. |
| 2014 - 2015 | Введена имущественная ответственность руководства организации (ст. 53.1 ГК РФ), Верховный суд признал правомерным взыскание налоговой задолженности с руководителя (Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19) | С этого момента у налоговых органов появилась возможность в рамках уголовного дела взыскивать налоговые долги организаций с их руководителей |
| 2015 | Введена электронная отчетность по НДС (п. 5 ст. 174 НК РФ) | АСК «НДС» позволяет автоматически выявлять «разрывы» по НДС в цепочке контрагентов и определять «фирму-однодневку». Несоответствие показателей двух контрагентов, участвующих в сделке, автоматически ведет к выставлению требования о предоставлении пояснений и документов. |

| | | |
|------|---|--|
| 2015 | <p>Принят закон о «контролируемых иностранных компаниях» (КИК) от 24.11.2014 № 376-ФЗ</p> | <p>Фактически речь идет о невозможности ухода от налогообложения путем использования иностранных компаний, объявлен курс на «деофшоризацию»</p> |
| 2016 | <p>Расширен перечень зависимых лиц, на которые может быть возложена обязанность по уплате доначисленных налогоплательщику налогов (пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в редакции Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ)</p> | <p>С 2017 г. задолженность налогоплательщика может быть взыскана налоговиками с любых заинтересованных лиц (включая физических лиц), на которых была выведена выручка, денежные средства и иное имущество должника.</p> |
| 2017 | <p>Понятие и условия получения «налоговой выгоды» закреплены в НК РФ (ст. 54.1 НК РФ)</p> | <p>Техническое изменение: в НК РФ перенесли ряд положений Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53</p> |
| 2017 | <p>Введена возможность внесудебной ликвидации компании, если в ЕГРЮЛ содержатся недостоверные данные (п. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»)</p> | <p>Повышаются риски при работе с непроверенными и неблагонадежными контрагентами. При наличии налоговой задолженности у компании руководитель не сможет пройти процедуру регистрации в налоговых органах по другим юридическим лицам</p> |

| | | |
|------|--|--|
| 2017 | <p>Введена глава III.2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», посвященная субсидиарной ответственности контролирующих лиц</p> | <p>Глава заменила ст. 10 указанного закона, ввела понятие «контролирующего должника лица», т.е. теперь к ответственности можно привлечь не только руководителя и участника, но и конечного бенефициара — скрытого собственника</p> |
| 2017 | <p>Следственный комитет и ФНС России выпустили совместные Методические рекомендации о поиске и доказывании умысла, направленного на неуплату налогов (Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@)</p> | <p>Данное событие знаменуют собой фактический переход от выявления фактов неуплаты налогов к обнаружению как непосредственно факта неуплаты, так и выявлению умысла в их совершении и привлечению к ответственности конкретных физических лиц.</p> <p>Для доказательства умысла проверяющим достаточно продемонстрировать отсутствие случайности в последовательности действий организации</p> |
| 2017 | <p>На банки возложили ряд обязанностей по налоговому контролю (Методические рекомендации ЦБ РФ от 21.07.2017 № 18-МР)</p> | <p>Теперь за сделки с «проблемными» контрагентами компанию могут «поставить» на усиленный контроль и сильно осложнить работу вплоть до блокировки расчетного счета</p> |

| | | |
|------|---|--|
| 2018 | <p>ФНС опубликовало письмо от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247 «О профилактике нарушений налогового законодательства»</p> | <p>Одним из признаков недобросовестного поведения ФНС назвала явку руководителя юридического лица на допрос в присутствии адвоката, т.е. если гражданин воспользовался предоставленным ему Законом правом на защиту, данное обстоятельство, по мнению налоговиков, свидетельствует, что такому руководителю есть что скрывать (справедливости ради нужно отметить, что под давлением адвокатского сообщества письмо было отозвано через 5 месяцев, но «осадочек-то остался»).</p> |
| 2018 | <p>ФНС России выпустила письмо о выявлении схем дробления бизнеса (от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984)</p> | <p>ФНС обязывает подчиненные налоговые органы активизировать работу по выявлению злоупотреблений в организациях малого и среднего бизнеса в результате применения ими схем «дробления бизнеса» и злоупотребления преимуществами использования специальных налоговых режимов. Фактически ФНС официально объявила войну «дроблению бизнеса». Теперь сам факт применения организацией или предпринимателем специального налогового режима приведет к пристальному вниманию к его деятельности со стороны налоговых органов.</p> |

| | |
|-------------------|---|
| 2018 - 2019 | Судебная практика приобрела строго пробюджетный характер — выиграть у налоговых органов в суде практически невозможно. Соответственно, первостепенное значение для снижения налоговых доначислений имеют грамотные действия персонала организации и наличие квалифицированной помощи налоговых юристов на стадии проведения налоговой проверки и обжалования ее результатов в налоговом органе. |
|-------------------|---|

Перечень типовых ситуаций, квалифицируемых как схемы уклонения от налогообложения

Группа 1 — Сделки с «фирмами-однодневками»

| Ситуация | Налоговые последствия |
|--|--|
| Приобретение товаров (работ, услуг) у «фирмы-однодневки» | Завышение вычетов по НДС и расходов в целях налогообложения прибыли |
| Продажа товаров (работ, услуг) «фирме-однодневке» | Занижение доходов и налоговой базы по НДС в связи с занижением цены реализации |

Налоговые органы квалифицируют сделки субъектов предпринимательской деятельности как попытки налогоплательщиков перенести свою налоговую базу на субъект, не исполняющий свои обязанности перед бюджетом, собирают доказательства того, что:

- 1) документооборот, сопровождающий сделку с контрагентом, не отражает реальные хозяйственные операции и направлен исключительно на уменьшение налоговой нагрузки;
- 2) контрагент проверяемого налогоплательщика является «фирмой-однодневкой» (то есть недоступен налоговым органам и их инструментам воздействия в силу формальности своего существования).

Основные признаки указанной схемы:

- в отличие от сделок, заключаемых в процессе обычной хозяйственной деятельности, подписанию «подозрительного» договора не предшествовали переговоры, переписка, процедура отбора и анализа контрагента, представители контрагента не известны сотрудникам налогоплательщика;
- невозможность реального совершения тех действий, которые оформлены документами с «проблемным» контрагентом. Например, в случае поставки товаров инспекторы уделяют внимание возможности контрагента приобрести у третьих лиц или самостоятельно произвести товар и доставить его до налогоплательщика. В случае выполнения контрагентом работ/услуг инспекторы фокусируются на проверке того, имел

ли контрагент возможность самостоятельно или с привлечением субподрядчиков выполнить работы/оказать услуги, или они были выполнены самим налогоплательщиком, третьим лицом или вообще не выполнялись. На этом этапе проверяющие сопоставляют данные накладных и актов с информацией, истребованной у покупателей/поставщиков/субподрядчиков контрагента, данными о материальных и трудовых ресурсах контрагента, транспортными накладными, документами, оформляемыми для доступа представителей контрагента на территорию налогоплательщика для исполнения ими своих обязательств. С этой целью налоговые органы проводят анализ движения денежных средств по расчетным счетам «подозрительных» контрагентов налогоплательщика — совершал такой контрагент операции, характерные для его предпринимательской деятельности: уплачивал НДС, арендные платежи за офис, приобретал необходимые материалы и оборудование?

- взаимосвязь между налогоплательщиком и заинтересовавшим их контрагентом. В качестве доказательства наличия взаимосвязи могут быть использовано родство руководителей или ключевых сотрудников налогоплательщика и контрагента, совместное пользование активами, общие представители, доступ к сети Интернет с одного адреса (о безусловном доказательстве — обнаружении документов, бланков, печатей контрагента в офисе налогоплательщика излишне даже упоминать).
- анализ цепочки движения денежных средств, полагающихся к выплате в связи с совершением сделки, приводит к установлению факта их обналичивания установленными или не установленными лицами.

Группа 2 — Применение специальных налоговых режимов

| Ситуация | Налоговые последствия |
|--|--|
| «Дробление» бизнеса и переход новых компаний на УСН, ЕНВД, уплату патента и т.п. | «Сложение» финансовых результатов деятельности всех компаний и доначисление налогов основной компании как если бы деятельность вела она одна |

В данном случае инспекторы стремятся доказать, что целью реорганизации (разделения) являлась экономия на налогах. При этом зачастую даже вполне экономические обоснованные с точки зрения предпринимателя причины — разделение бизнеса по функциям (закупки, транспорт, логистика, продажи, ведение учета) для снижения издержек — ведет к налоговым доначислениям (Определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О).

Основные признаки схемы:

- разделенные организации в совокупности представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс и в целом идентичный существовавшему до разделения;
- управление товарными и денежными потоками всех организаций осуществляется из единого центра;
- разделенные лица осуществляют тот же вид деятельности, что и до разделения (или отдельные его составляющие);
- разделенные организации находятся по одному юридическому адресу, расположены в одних и тех же помещениях и имеют общую материально-техническую базу, их кадровый состав идентичен;
- бухгалтерский и налоговый учет всех разделенных компаний ведут одни и те же лица, совместно хранятся документы всех компаний, используется единый IP-адрес для доступа к сети, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, все организации имеют одних и тех же представителей;
- работниками и контрагентами разделенные компании в совокупности воспринимаются как единый хозяйствующий субъект;
- существует единый «финансовый центр» — бенефициар, консолидирующий прибыль группы организаций.

Группа 3 — Структурирование сделок, направленное на минимизацию налоговых обязательств

| Ситуация | Примеры |
|--|--|
| Заклучение сделок, которые отличает намерение их сторон получить налоговые преимущества, которые предоставляет ее вид, в то время как реальные права и обязанности сторон соответствуют другому виду сделки, сопряженному с более высоким уровнем налоговой нагрузки | 1. Замена договора купли-продажи имущества (облагаемого НДС) куплей-продажей долей в уставном капитале (не облагаемой НДС) компании, в уставный капитал которой предварительно внесено интересующее имущество. 2. Замена договора купли-продажи договором лизинга, который позволяет существенно ускорить амортизацию приобретенных активов |
| Создание такой структуры хозяйственной деятельности, которая направлена на перенос налоговой базы на контрагентов, имеющих законные основания для применения налоговых преференций | Перенос прибыли в группе компаний на резидента особой экономической зоны или использование общественных организаций инвалидов для снижения налоговой базы по НДС. |

Основными факторами риска в подобных ситуациях являются взаимозависимость сторон сделок и отсутствие иной цели подобных действий, кроме минимизации налогов.

Проверьте, рискует ли Ваш бизнес

| № | Вопрос | Да | Нет |
|----|---|----|-----|
| 1. | Совершались ли какие-либо операции, основной целью которых было уменьшение налоговой нагрузки? Об этом знает больше чем один человек? | | |
| 2. | Имела ли место совокупность действий, которые фактически представляют собой сделку другого вида, с другими налоговыми последствиями? | | |
| 3. | Переводились какие-то бизнес-процессы в отдельные структуры с применением льготных режимов, но с сохранением контроля над ними? | | |
| 4. | Есть ли среди контрагентов налогоплательщика такие, о которых не известна их деловая репутация, обеспеченность материальными и трудовыми ресурсами, их конкретные представители (сотрудники) — физические лица, а также с которыми отсутствует переписка по вопросам установления и ведения сотрудничества? | | |
| 5. | Есть ли среди контрагентов такие, которые поставляли товары, при этом сотрудникам не известно происхождение этих товаров или нет документальных подтверждений доставки товаров до налогоплательщика (транспортных накладных, путевых листов, пропусков на территорию налогоплательщика и т.п. документов)? | | |
| 6. | Есть ли среди контрагентов такие, которые оказывали услуги/выполняли работы, при этом Вам не известны конкретные физические лица — исполнители или отсутствует реальное подтверждение оказания услуг/выполнения работ, выполнявшихся в месте нахождения налогоплательщика? | | |
| 7. | Есть ли среди контрагентов взаимозависимые контрагенты по любым основаниям, в том числе через личные связи руководства и сотрудников или владение единым имущественным комплексом? | | |
| 8. | Отличаются ли какие-либо условия сделок (порядок расчетов, распределение рисков, размер обязательств сторон) с взаимозависимыми контрагентами от тех, которые были бы приняты налогоплательщиком при операциях с полностью независимыми лицами? | | |

Даже один положительный ответ на перечисленные выше вопросы свидетельствуют о том, что Ваши представления о налоговой карме безнадежно устарели.

О НАС

АВАЛЬ — это команда опытных налоговых юристов, на счету которых десятки успешно реализованных проектов по защите интересов организаций при проведении налоговых проверок и возврату (зачету) излишне уплаченных налогов.

На сегодняшний день экономический эффект, полученный клиентами АВАЛЬ, составляет несколько миллиардов рублей. Ряд позиций, сформулированных сотрудниками Компании, были приняты и положены в основу судебных актов Высшего Арбитражного Суда РФ.

Огромная практика арбитражных процессов и непрерывный мониторинг изменений в законодательстве позволяют нам эффективно решать большинство наиболее актуальных налоговых проблем, связанных как с конкретными направлениями деятельности, так и с исчислением отдельных налогов для наших Клиентов.

Мы готовы осуществить как полное сопровождение выездной налоговой проверки, так и подготовить Вашу компанию к такой проверке, снизив налоговые риски до минимума.

Группа компаний АВАЛЬ

115035 Россия, г. Москва, ул. Пятницкая, д. 18, стр. 3

+7 495 223 23 38

www.msi-aval.ru

aval@aval.ru