



КонсультантПлюс

Статья: Без лишних схем. Стандартные претензии налоговых органов
(Шестакова Е.)
("Финансовая газета", 2021, N 18)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 08.06.2021

"Финансовая газета", 2021, N 18

БЕЗ ЛИШНИХ СХЕМ. СТАНДАРТНЫЕ ПРЕТЕНЗИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Налогоплательщики привыкли бояться проверок налоговых органов, руководители компаний порой не могут без страха посетить ИФНС, помня о привлечении именно директоров к субсидиарной ответственности. Однако существует немало стандартных претензий налоговых органов, которые пусть не всегда легко, но вполне возможно оспорить.

Необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода является одной из наиболее частых претензий налоговиков. Она предъявляется компаниям, которые применяют общую систему налогообложения, и одновременно влияет на налог на прибыль и на НДС.

Впервые понятие необоснованной налоговой выгоды появилось в 2006 году и до сих пор остается актуальным. Однако за это время оно претерпело определенные изменения.

Так, ранее необоснованной считалась налоговая выгода, которую получили в результате деятельности, направленной исключительно на занижение налогов к уплате или получение возмещения из бюджета. В таком случае инспектор доначислял налоги, пени и штрафы (п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53, ст. 75, 122, 123 НК).

О необоснованности налоговой выгоды также могли свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Следующие обстоятельства сами по себе не могли служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных

операций;

- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако проблемой являлось то, что в НК РФ не было закреплено понятие необоснованной налоговой выгоды.

Статья 54.1 НК РФ закрепила способы и последствия выявления факта получения необоснованной налоговой выгоды плательщиками налогов, страховых взносов и налоговыми агентами.

В настоящее время необоснованной налоговой выгоды не должно возникать при отсутствии искажений в бухгалтерском и налоговом учете и соблюдении одновременно двух условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

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

Пример. В ходе налоговой проверки ООО "Первоцвет" выявлены два факта искажения в учете и отчетности:

- компания отнесла в состав налоговых расходов стоимость товара, купленного по договору с поставщиком-"однодневкой", при этом налоговые органы доказали формальный характер сделки, а также умысел ООО на отражение операций с "однодневкой" в учете для целей занижения налога на прибыль;

- компания применила вычет НДС по сделке в сумме, превысившей сумму по счету-фактуре, выписанному поставщиком, на 100 руб.

Ошибка возникла по невнимательности бухгалтера, отражавшего операцию в учете. При этом налоговый орган не установил фиктивности сделки.

Но чаще всего необоснованную налоговую выгоду заявляют, когда речь идет о больших сделках, поставках и пр. Также часто налоговые органы пытаются доказать, что какой-то поставщик (и подрядчик) является фиктивным и фактически не выполнял свои обязанности. Приведем пример подобной схемы. "Топливо".



Поэтому нужно особое внимание уделять большим закупкам и подтверждающим документам.

В п. 3 ст. 54.1 НК РФ зафиксирована позиция, что нарушения контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

В некоторых случаях можно доказать, что ваша мелкая бухгалтерская ошибка не являлась преднамеренной.

Дробление бизнеса

Претензии в дроблении бизнеса чаще всего применяются в отношении специальных налоговых режимов с целью перекалфикации в общую систему налогообложения. Дробление - это схема разделения бизнеса и искусственного распределения выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды ([Письмо](#) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

В некоторых случаях учредители создают несколько бизнесов, пробуют, ищут себя. В некоторых - заранее продумывают структуру, позволяющую и защитить бизнес, и меньше платить налогов. В ряде случаев суды подтверждают притворный характер дробления.

Дробление порой проводят для того, чтобы сохранить право на применение специального налогового режима - УСН. Для этого должны соблюдаться определенные ограничения (по размеру выручки, численности, остаточной стоимости основных средств) ([подп. 15, 16 п. 3 ст. 346.12, п. 4 ст. 346.13 НК РФ](#)). Чтобы не превысить предельные значения, и делят бизнес на несколько организаций, которые продолжают заниматься тем же видом деятельности, часто в том же помещении ([Постановление](#) АС Дальневосточного округа от 22.10.2015 N Ф03-4073/2015).

Еще один признак дробления: совпадение учредителей и руководителей группы компаний. Участники организаций, должностные лица, фактически управляющие компанией, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса ([Постановление](#) АС Восточно-Сибирского округа от 07.12.2016 N Ф02-6540/2016). Всего применяют порядка двух десятков таких признаков.

Управленческие	Организационные	Имущественные	Кадровые
Полное или частичное совпадение владельцев бизнеса (участников или акционеров компании)	Один товарный знак, сайт, одна реклама	Размещение по одному и тому же адресу	Отсутствие разделения функций у персонала
	Один регион ведения бизнеса	Одинаковые номера телефонов, один адрес электронной почты	Сотрудник числится в одной компании, а обслуживает другую компанию
Полное или частичное совпадение управленческого состава компании, управление одним лицом всеми компаниями	Счета всех компаний ведутся в одном банке	Общее движимое и недвижимое имущество	Формальное совмещение должностей в нескольких компаниях
	Ведение учета на одних и тех же программах	Использование общих производственных ресурсов, в т.ч. компьютеров	Формальные переводы сотрудников между компаниями
	Ведение учета, вход в "Банк-Клиент" с одних и тех же IP-адресов, МАК-адреса (с одного компьютера)		

Общий признак дробления бизнеса: необоснованное логичной производственной необходимостью увеличение числа компаний под одним бенефициарным владельцем одного и того же бизнеса

Соответственно, чтобы избежать претензий, в идеале необходимо стремиться ликвидировать все их.

Низкая рентабельность и низкие налоги

На карандаш налоговой можно попасть, если у компании большие обороты, но рентабельность и налоги ничтожны. Конечно, это не всегда свидетельствует о сокрытии налогов, особенно сейчас, когда многие имеют экономические сложности. Но все равно налоговый орган может предложить доначислить налоги самостоятельно или провести выездную проверку.

Придерживаясь общедоступных критериев оценки рисков и среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки и рентабельности, вы не исключите такой риск на 100%, но эти меры помогут резко снизить шансы на привлечение внимания налоговых органов. Для этого необходимо проводить анализ:

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности, позволяющих определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Посреднические схемы

Часто компании пытаются сократить налоговое бремя путем привлечения посредников, агентов. Таким образом можно снизить и налог на прибыль, и НДС. Налоговые органы пытаются выявить в таких операциях необоснованную налоговую выгоду и фирмы-"однодневки".

Схемы могут быть связаны с привлечением непроизводительных посредников, которые хоть и не являются "однодневками", однако реально не осуществляют работ и не оказывают услуг. Примером таких схем являются отношения, связанные с формальным привлечением агентов или иных посредников.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- принципал - российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует агент;
- агент - лицо, формально действующее в интересах принципала в рамках агентского или иного аналогичного договора;
- покупатель - лицо, приобретающее товары, работы, услуги принципала.

Принципал в рамках осуществления своей основной деятельности номинально привлекает агента для выполнения определенных задач, в частности для поиска клиентов. Агентское вознаграждение связано с доходом, полученным в связи с выполнением контрактов с найденными агентом заказчиками. При этом фактический поиск заказчиков, подготовка контрактов, ведение переговоров с заказчиком осуществляют должностные лица принципала. Функция агента фактически сводится к созданию документооборота, подтверждающего фиктивные затраты по выплате агентского вознаграждения.

Представленная схема приводит к получению принципалом необоснованной налоговой выгоды в виде необоснованного включения в расходы затрат по фиктивным агентским договорам и занижению налога на прибыль организаций.

Если вы работаете через агентов, важно подтверждать экономическую целесообразность. Для этого возможно сделать бизнес-план, подготовить технико-экономическое обоснование.

Проверка инвестиционных договоров

Инвестиционные договоры не всегда приносят экономическую выгоду. Всегда можно говорить об инвестиционном риске. Даже если он не очень высок, получение прибыли не гарантировано. И наряду с использованием "однодневок" распространена схема получения необоснованной налоговой выгоды в связи с приобретением ценных бумаг.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- налогоплательщик - российская организация;
- владельцы ценных бумаг (как правило, не являются резидентами Российской Федерации).

Выпуск ценных бумаг в таких случаях осуществляет компания, как правило, зарегистрированная в офшорных территориях и не ведущая финансово-хозяйственную деятельность, не имеющая активов под обеспечение выпуска, банковской гарантии, поручительства третьих лиц. При этом объем выпуска может быть значителен.

Выпущенные ценные бумаги реализуются заранее определенному кругу лиц со значительной рассрочкой платежа, при этом оплата предусмотрена позднее даты их погашения. То есть размещение не направлено на привлечение денежных средств.

В дальнейшем данные бумаги вносятся в уставный капитал реально действующих российских организаций. В свою очередь, российская организация реализует их фирмам-"однодневкам" с убытком, включая в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций стоимость ценных бумаг по данным налогового учета у передающей стороны. Необоснованная налоговая выгода возникает вследствие уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму полученного убытка.

Для того чтобы доказать экономическую целесообразность, нужно представить доказательства, что и изначально предполагалось получение прибыли. Однако такие доводы не всегда действуют на налоговиков.

Выплата заработной платы

Выплата заработной платы является излюбленным основанием проведения проверки налоговыми органами, поскольку к критериям риска относится выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ. В части заработной платы к критериям риска будут относиться, в частности, многочисленные авансовые платежи и невозвращенные займы.

Но доказать правомерность выплаты заработной платы тоже возможно. Необходимо доказать, что заработная плата на работника не ниже МРОТ. Чаще всего при проверке требуется только представить пояснения.

Иногда налоговый орган приглашает на зарплатные комиссии. Тогда важно проверить наличие следующих рисков:

- договоры с индивидуальными предпринимателями носили длительный характер;
- регистрация в качестве индивидуальных предпринимателей и их переход на УСН осуществлялись централизованно;

-
- все предприниматели имели счета в одном банке;
 - некоторые предприниматели обеспечивались мобильной связью и спецодеждой;
 - с некоторыми предпринимателями были подписаны договоры о полной материальной ответственности;
 - отдельные выполняемые предпринимателями по гражданско-правовым договорам обязанности (в частности, кассира) могли выполняться только работниками организации.

В заключение следует отметить: хотя претензии налоговиков могут быть различны, рецепт защиты един - надо уметь логично все разъяснить, разложить по полочкам, иметь документальное и экономическое обоснование сделок.

Е. Шестакова
Генеральный директор
ООО "Актуальный менеджмент",
докторант РАНХиГС,
К. Ю. Н.

Подписано в печать

21.05.2021
