

12 октября 2022 года

Вебинар

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ в кейсах

Наталюк Наталья - Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий юрист по налоговым и гражданским спорам, эксперт pro-voно при уполномоченным по защите прав предпринимателей в Правительстве Москвы

pravovest-audit.ru

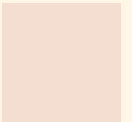
+7 495 134-32-23

 **ПРАВОВЕСТ** *Аудит*





НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА



Условия обоснованной налоговой выгоды (ст. 54.1 НК РФ)

1. Не допускать искажений учета и отчетности, уменьшающих налоговую базу
2. Целью сделки не должна быть неуплата и (или) зачет (возврат) сумм налога
√
3. Сделка должна исполняться лицом, с которым заключен договор или лицом, которому обязательство передано по договору или закону

1. Подписание документов неуполномоченными или неустановленными лицами;
2. Неисполнение контрагентом налоговых обязательств;
3. Возможность достижения того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законом сделок

НЕ МОГУТ РАССМАТРИВАТЬСЯ в качестве **САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ОСНОВАНИЯ** для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога **неправомерным.**

Основные тесты от ФНС

Письмо ФНС от 10.03.2021 года

№ БВ-4-7/3060

АЛГОРИТМ проверки:

1. Тест на **РЕАЛЬНОСТЬ** операций или искажение сведений в учете

2. Тест на ущерб бюджету

3. Тест на сторону договора

4. Тест на умысел

(участие в схеме уклонения от налогов, получения выгоды либо знание о такой схеме) при заключении сделки с «технической компанией»

5. Тест на проявление осмотрительности в выборе контрагента



Алгоритм работы инспекций

- 1. Реальность сделок**
- 2. Возможность исполнения сделки заявленным контрагентом**
- 3. Действительный экономический смысл операций/сделок**
- 4. Разумные экономические причины совершения сделок (наличие деловой цели сделок)**

■ Имела ли место сделка в действительности (получено ли исполнение по сделке)

Инспекция должна доказать отсутствие реальности сделок (формальные претензии не основание для отказа в вычете НДС)

Что надо сделать:

- опровергнуть формальные претензии к контрагентам
- проверить и привести в порядок документы. Реальность поставки и использование товара (свидетельские показания лиц, принимавших товар, бухгалтерские документы компании)
- быть готовыми к допросу (руководители, работники компании, а также контрагентов)

Если сделка с контрагентом нереальна- все «тесты» проходить не будут

Постановление АС Московского округа от 04.05.2022 года по делу № А41-3344/2021

Суть дела: инспекцией принято решение о доначислении НДС и налога на прибыль, взыскании пени, штрафов в связи с выводом о получении компанией необоснованной налоговой выгоды.

Позиция суда:

■ важно установление фактов ведения обществом хозяйственной (предпринимательской) деятельности в проверяемый период, и установление объемов действительных налоговых обязательств заявителя по результатам ведения предпринимательской деятельности.

■ установленные в ходе судебного разбирательства факты и обстоятельства свидетельствует о создании компанией такой схемы ведения хозяйственной деятельности, которая по операциям со спорными контрагентами имела своей исключительной целью уменьшить сумму налогов, в том числе НДС, налога на прибыль, к уплате.

■ в случаях, когда в учете налогоплательщика отражаются факты, не имевшие место в действительности, что установлено судами в настоящем деле, нереальные операции в целях налогообложения не учитываются, иные критерии в отношении таких операций не оцениваются и доказыванию не подлежат.

Искажение сведений об операциях может быть произведено путем:

- отражения в учете фактов, не имевших место в действительности;
- ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности, или, напротив, посредством сокрытия (неотражения) фактов и (или) занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Работы по разработки программного обеспечения - сомнительный контрагент



Постановление АС Поволжского округа от 24.03.2022 года по делу № А55-16310/2021

(отказное определение ВС РФ от 07.07.2022 года № 306-ЭС22-11460)

Компания с целью выполнения работ по разработке программного обеспечения (ПО) для своего заказчика заключила договор с контрагентом. **Все необходимые документы были оформлены, работы для заказчика компании - выполнены.**

Результаты ВПП: доначисления 26 млн руб. (НДС и НП, штрафы (40%), пени

Вердикт суда:

-нереальность сделок, договорных отношений, налогоплательщик создал **формальный документооборот** со спорным контрагентом по оказанию услуг (выполнению работ) по разработке ПО для заказчика «Майкрософт Рус». Работы выполнены силами налогоплательщика;

-оплата услуг спорному контрагенту осуществлена не в полном объеме, контрагент с налогоплательщика сумму долга не требовал (сроки исковой давности истекли) - формальные отношения;

-допрос сотрудника компании - единолично выполнил работу по разработке проекта, подрядчики не привлекались. Подтвердил, что работы можно выполнить силами одного человека;

-в штате спорного контрагента числился только директор без профильного образования (2-НДФЛ), т.е. не располагал трудовыми ресурсами, имеющими соответствующую квалификацию для выполнения вышеперечисленных видов работ;

-состав работ по договору подряда полностью совпадал с предметом договора компании с заказчиком.

Победа в деле по обвинению в мнимых сделках

Постановление АС Поволжского округа от 19.05.2022 года по делу № А65-4118/2021

По результатам выездной проверки инспекция обвинила компанию в схеме ухода из-под налогообложения путем **самостоятельного выполнения работы** для заказчиков и формального документооборота с сомнительными субподрядчиками для увеличения расходной части по налогу на прибыль и завышения вычетов по НДС. Итог проверки - доначисления 35 млн руб. Но бюджет пополнить не удалось.

Суды поддержали компанию, указав среди прочего следующее:

- контрагенты привлечены из-за невозможности выполнить весь объем работ своими силами, что подтверждено, **представленным в ходе проверки расчетом трудозатрат и ежемесячным списком сотрудников компании задействованных на объектах;**
- инспекция не привела расчета трудозатрат для соотнесения его с количеством сотрудников компании по штатному расписанию и табелю учета рабочего времени и факт выполнения работ на объекте подтвержден;
- заказчиками работы приняты и оплачены путем безналичного перечисления денежных средств. С полученной от заказчиков выручки уплачены НДС и налог на прибыль, что не оспаривается инспекцией;
- контрагенты являлись и являются действующими организациями, давно работающими на рынке, имеющими хозяйственные отношения с иными контрагентами, кроме налогоплательщика;
- налогоплательщиком проверена правоспособность контрагентов, их государственная регистрация в качестве юрлиц;

продолжение

-нет доказательств выведения денежных средств из легального хозяйственного оборота через цепочку организаций путем перечисления денежных средств самому заявителю или лицам, имеющим к нему отношение;

-отсутствие работников у контрагента само по себе не является признаком недобросовестности, поскольку закон не обязывает организацию иметь собственные основные средства и штат работников при осуществлении хозяйственной деятельности;

-отсутствие у контрагентов персонала, имущества, складских помещений в собственности не доказывает отсутствия реальных хозяйственных операций;

- отсутствие информации о субподрядчиках в исполнительной документации и иных документах, сопровождающих строительство, вызвано отсутствием согласования Заказчика на их привлечение. Но отсутствие такого согласования не свидетельствует об отсутствии реальных взаимоотношений между компаниями;

- привлечение субподрядчиков в отсутствие согласования грозило обществу финансовыми и репутационными потерями. В такой ситуации, налогоплательщик не мог отразить в документах наименования субподрядчиков и в тех документах, в которых должны были фигурировать работники субподрядчиков указывались ответственные сотрудники компании;

- отсутствие согласия заказчика на привлечение субподрядчиков свидетельствует о нарушении условий договора, но не об отсутствии между подрядчиком и субподрядчиком реальных взаимоотношений и разумной экономической цели, то есть может иметь только гражданско-правовые, а не налоговые последствия;

- отсутствие в исполнительной документации сведений об инженерно-техническом персонале контрагентов не доказывает невыполнение соответствующего объема работ указанными субподрядными организациями, поскольку такая практика заполнения журнала была обычной для заказчика и применялась им практически ко всем субподрядным организациям;

-контрагенты на момент заключения договоров на строительство обладали необходимыми допусками, которые в свою очередь подтверждают наличие у данных организаций специалистов, образования, профиля и стажа, необходимых для выполнения указанных работ, на которые предоставляется допуск;

- судами установлено, что для выполнения всего объема работ по договорам подряда в сроки, установленные в договорах, компания имела необходимость в привлечении сторонних организаций в более чем два раза превышающем штат сотрудников ;

- показания опрошенных в ходе проверки лиц противоположны. Суды указали, что показания свидетелей не имеют какого-либо определяющего значения, а исследуются в совокупности с другими доказательствами.

Реальность сделок: камеральная проверка сомнительные посредники

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 18.05.2020 по делу № А27-20401/2019

Итог КНП декларации по НДС: доначисление налога более 2 млн. руб., пени и штраф по п.1 ст. 122 НК РФ

Инспекция и Суд:

-работы выполнены собственными силами налогоплательщика

-формальный документооборот с контрагентом

-в рамках проверки, проведены дополнительные мероприятия налогового контроля, **допросы**

-спорный контрагент подконтролен компании: **93,8% всех денежных средств на расчетный счет контрагента поступило от заявителя;** контрагент уплатил одному из учредителей компании как возврат беспроцентного займа при отсутствии доказательств предшествующего предоставления данного займа.

-применение налоговых вычетов по НДС **не обеспечено соответствующим источником в бюджете.**

АИС «НАЛОГ-3» и ПК «Контроль НДС»

1. Реальность сделок
2. **Возможность исполнения сделки заявленным контрагентом**
3. Действительный экономический смысл операций/сделок
4. Разумные экономические причины совершения сделок (наличие деловой цели сделок)

Типичные доводы инспекции:

- **местонахождение контрагента** на момент совершения сделки
- **отсутствие у контрагента необходимых ресурсов** (формальный признак (малая численность)-проверить, исследовалось ли привлечение третьих лиц для исполнения договора)
- **невозможность осуществления операций** с учетом времени, места нахождения имущества, объема ресурсов (важен факт проверки привлечения стороннего персонала)
- между контрагентом и 3-м лицом **отсутствуют договорные отношения**
- **расходные операции по счету контрагента** не соответствуют виду деятельности
- в ЕГРЮЛ содержится **запись о недостоверности сведений** в отношении руководителя/учредителя
- проверяемый налогоплательщик **знал о «техничности» контрагента**

1. Реальность сделок
2. **Возможность исполнения сделки заявленным контрагентом**
3. Действительный экономический смысл операций/сделок
4. Разумные экономические причины совершения сделок (наличие деловой цели сделок)

Доводы инспекции -налогоплательщик знал о «техничности» контрагента:

- поведение участников сделки, их должностных лиц при заключении договора не соответствуют обычаям делового оборота, характерные для сделки
- совершение сделки в нарушение внутренних процедур согласования, без необходимого одобрения)
- документооборот не соответствует обычаям делового оборота для данного вида сделок
- ошибки в документах, неполные сведения (формальное заполнение документов)
- отсутствие оплаты, расчеты неликвидными векселями, принятие в счет погашения долга права требования к неплатежеспособному третьему лицу
- не принимались меры для защиты нарушенных прав (зависшая «дебиторка»)
- нет доказательств проявления должной коммерческой осмотрительности
- участие налогоплательщика в «обнале» (следы подконтрольности, поступления денег налогоплательщику, одни IP-адреса, хранение печатей, документации контрагента в офисе налогоплательщика и пр.)

Отсутствие нужных первичных документов и «технические» контрагенты

**Решение АС Ставропольского края от 18.07.2022 года № А63-6040/2022
(апелляция 18.10.2022)**

По результатам камеральной проверки уточненной декларации по НДС компании доначислили **105 млн руб.** и привлекли к ответственности по п.3 ст. 122 НК РФ (умышленная неуплата налога).

Инспекторы усомнились в реальности сделок с контрагентами-поставщиками и обвинили компанию в умышленной неуплате налога, в т. ч. из-за:

- отсутствия документов, подтверждающих перевозку компанией товара своими силами (нет путевого листа, транспортной накладной);
- отсутствия товарно-транспортных накладных от контрагента-поставщика;
- представления только УПД при отсутствии товаротранспортных документов и документов, подтверждающих факт затрат по транспортировке товара.

В данном деле **контрагенты еще имели признаки «технического звена» из-за отсутствия материальных и трудовых ресурсов**, что и позволило суду первой инстанции согласиться с налоговым органом и доначислениями.

Решение АС Москвы от 17.08.2022 года по делу № А40-107955/22-140-2041

Оценка реальности поставки:

-голословных утверждений недостаточно, что товар поступил напрямую от фактического поставщика, минуя «техничку»:

«...в решении нет обстоятельств транспортировки товара (маршрут, запросы в транспортные компании, ГИБДД по системе «Поток», проверка фактического существования автотранспорта, пропускной системы на складах компании, поставщиков, журналов въезда и выезда автотранспорта, допросы водителей, анализ банковских выписок на предмет отсутствия взаимосвязи контрагента с транспортными средствами, на которых перевозился товар...»;

- отказные показания руководителей сомнительных контрагентов не являются безусловным обстоятельством, свидетельствующим о непричастности к руководству компаниями. Стоит учитывать тот факт, что лицо, отрицающее свою причастность к деятельности юрлица, может иметь личную заинтересованность в непредставлении сведений, необходимых для налогового контроля и на основании ст. 51 Конституции РФ может не свидетельствовать против себя

1. Реальность сделок
2. Возможность исполнения сделки заявленным контрагентом
3. Действительный экономический смысл операций/сделок
4. Разумные экономические причины совершения сделок (наличие деловой цели сделок)

Налоговому органу следует доказывать:

-что **основной целью** заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а **получение налоговой экономии;**

-и (или), что сделка (операция) **не исполнена заявленным контрагентом**, и налогоплательщик **использовал формальный документооборот** в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции)

Искусственное наращивание «дебиторки» - нарушение п. 1 ст. 54.1 НК РФ

Постановление АС Уральского округа от 07.06.2022 года № А71-16207/2020

Итоги ВПП: налогоплательщиком и взаимозависимым контрагентом создана схема по формальному созданию дебиторской задолженности при продаже товара в целях сохранения права на применение УСНО.

Сумму дебиторки включили в выручку и компания «слетела» с УСНО, получив доначисления налогов по ОСНО.

Позиция компании:

-доходы при УСНО определяются по кассовому методу, т.е. отсутствуют правовые основания отражения в качестве дохода дебиторской задолженности;

- нет доказательств «скрытых» форм расчетов по взаимоотношениям с этим контрагентом.

Суды поддержали инспекцию:

- есть факт согласованных действий по формальному созданию дебиторской задолженности в целях применения УСНО. Например, при анализе оборотно-сальдовой ведомости по счету 62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками» установлены более 40 покупателей продукции налогоплательщика, при этом основным покупателем являлся спорный контрагент - доля продаж в его адрес составила 97%;

-увеличение дебиторской задолженности произошло именно в 4 квартале 2016 года (в период приближения выручки к предельному размеру доходов, ограничивающих право применения УСН), **основным дебитором в данный период являлся спорный контрагент. Однако в предыдущие периоды посредников по реализации продукции у налогоплательщика не было, товар приобретался покупателями напрямую;**

-неесмотря на необходимость привлечения дополнительных денежных средств (был получен займ). Налогоплательщиком **не предпринимались меры по взысканию указанной задолженности с контрагента;**

-при этом сам контрагент имел в наличии денежные средства для оплаты приобретенных у налогоплательщика изделий, однако придержал их и погасил задолженность только в следующем налоговом периоде - в 2017 г.

«Технические» контрагенты – победа на стадии возражений

Крупному дистрибьютору телекоммуникационного оборудования по итогам ВМП был вручен акт на **203 млн руб.** налогов к доплате (не считая пени и штрафов).

По утверждению инспекции, 3 поставщика налогоплательщика - это «технические компании». Они не могли в действительности поставлять ему товары, т.к. не имели признаков реальных хозяйствующих субъектов. В акте предлагалось отказать покупателю в учете для целей налогообложения как стоимости купленных товаров, так и соответствующих вычетов по НДС.

Наша позиция:

■ 1 из контрагентов состоит на учете в той же инспекции, что и проверенный налогоплательщик, причем в акте имелись сведения о проведенной в ее отношении выездной налоговой проверке за тот же период, что и в отношении клиента. Проведенные проверки контрагента свидетельствовали о признании надлежащей правосубъектности, т.е. способности иметь и осуществлять права и обязанности;

■ ошибка в оценке другого поставщика как «технической компании» крылась, в том, что в проверенном периоде клиент являлся для него не только покупателем, но и поставщиком. Но в отличие от покупок налоговый учет операций по реализации товаров спорному контрагенту инспекцией пересмотрен не был;

■ за давностью лет и в силу незначительности объемов поставок клиент не смог пояснить обстоятельства заключения и исполнения сделки с 3 спорным поставщиком, поэтому **счел допустимым принять на себя часть налогового бремени, приходящуюся на торговую наценку «проблемного» поставщика.** В основу контррасчета были положены сведения о задекларированной таможенной стоимости товаров, импортированных в РФ и реализованных после этого проверенному налогоплательщику.

! В свете разъяснений ФНС позиция налогового органа в отношении 3 контрагента также **поменялась** - в связи с установленными фактами движения товаров по цепочке продавцов (от импортера до проверенного налогоплательщика) **в качестве ННВ были вменены к доплате налоги только в части выявленной наценки «технических компаний».**



ПРАВО НА УЧЕТ РАСХОДОВ И ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС при **НЕОСТРОЖНОМ** заключении сделки с Технической компанией

<p>Налогоплательщик проявил коммерческую осмотрительность при совершении сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.?</p>		
Да	Нет	
	Фактический исполнитель установлен?	
Учет расходов и применение налоговых вычетов правомерны	Да	Нет
	Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях)	Применение налоговых вычетов неправомерно Подлежащие учету суммы расходов определяются расчетным способом*

* Бремя доказывания действительности размера понесенных расходов лежит на налогоплательщике, который вправе их обосновывать, в том числе с учетом данных об иных аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика, проведения экспертизы, предоставления документов, подтверждающих рыночную стоимость соответствующих товаров (работ, услуг)

**ПРАВО на учет РАСХОДОВ и применение ВЫЧЕТОВ ПО НДС
при УМЫШЛЕННОМ заключении сделки с Технической компанией**

Налогоплательщик представил сведения и подтверждающие их документы о лице, осуществившем фактическое исполнение, и о действительных параметрах спорной операции?	
Да	Нет
Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях и т.п.).	Учет расходов и применение налоговых вычетов неправомерны

**ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА
при УМЫШЛЕННОМ заключении сделки с Технической компанией**

Штраф	Смягчающие ответственность обстоятельства
40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) Пункт 3 статьи 122 НК РФ	самостоятельная уплата налогоплательщиком недоимки, пеней и штрафов, начисленных по результатам проведенной проверки Подпункт 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ, Письмо ФНС России от 12.05.2020 № БВ-4-7/7751@:

Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

Письмо ФНС от 10.10.2022 года № БВ-4-7/13450@

- выявление ННВ не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом;
- налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика;
- налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием «технических» компаний, вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении НП в случае предоставления им (наличия у налогового органа) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота, при этом расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

Определение СКЭС от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019, судебные акты по делу № А40-77108/2020

Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

- если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в т.ч. раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить «фактического исполнителя», то **ННВ покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.**

Определение СКЭС от 15.12.2021 № 305–ЭС21–18005 по делу № А40–131167/2020 (ООО «Спецхимпром»)

- раскрытие налогоплательщиком после окончания налоговой проверки реального контрагента посредством подачи «уточненки» за уже проверенный период, совершенное после вступления в силу решения по результатам проверки, не допускает формального подхода со стороны как судов, так и налогового органа и **влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента.**

Определение СКЭС от 12.04.2022 № 302–ЭС21–22323 по делу № А10–133/2020 (ООО «НБС-Групп»)

- **установление налоговых обязательств при подаче налогоплательщиками уточненных деклараций после окончания ВМП.**

В случае подачи налогоплательщиками «уточенок» после окончания ВМП налоговый орган вправе их проверить в рамках камеральной или повторной ВМП налогоплательщика (в части уточнения).

Если «уточненки» поданы до принятия решения по результатам ВМП - инспекция также имеет право провести домероприятий налогового контроля и учесть показатели деклараций при принятии решения по ВМП.

Результаты камеральной или повторной ВМП (в части уточнения) уточненных деклараций могут быть учтены инспекцией в счет выявленной ВМП задолженности посредством внесения изменений, а также отмены ранее принятого решения по результатам ВМП.

Пункт 44 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09 (ООО «Дирол Кэдбери»)

Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

• при принятии судом дополнительных доказательств, представленных налогоплательщиком и раскрывающих, по его мнению, реального контрагента, налоговому органу необходимо **исключить формальную позицию по делу и оценить относимость, допустимость, достоверность каждого вновь представленного доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.**

Постановление АС ЦО от 26.05.2022 года по делу № А64–654/2020 (АО «Маслосырзавод «Новопокровский») (отказное определение ВС РФ от 22.08.2022 №310–ЭС22–13933)

• **исключается возможность применения вычетов НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе обращения товаров (работ, услуг).**

Определение СКЭС от 25.01.2021 № 309–ЭС20–17277 по делу № А76–2493/2017 (ЗАО «Уралбройлер»);

Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

- создание налогоплательщиком формального документооборота с «техническими» компаниями, находящимися на ОСН, для минимизации налогообложения (с учетом установления инспекцией согласованности действий должностных лиц общества и спорных контрагентов) при приобретении товара фактически у производителей, не являющихся плательщиками НДС, **влечет полный отказ в праве на вычет НДС, при этом не допускается полное исключение инспекцией фактически понесенных затрат на приобретение товара из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль - это противоречит принципу добросовестного налогового администрирования.**

Определение ВС РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 (по делу № А76-11675/2020 по заявлению ООО Комбикормовый завод «Здоровая ферма») и от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981 (по делу № А49-6991/2020 по заявлению ООО «Тройка»), постановления АС СКО от 18.04.2022 по делу № А32-8016/2021 (ООО «Южная Корона – Брюховецкий комбикормовый завод») и от 29.03.2022 по делу № А63-2896/2021 (ООО «Северное»)

- **доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями.**

Постановления АС ЗСО от 08.04.2022 по делу № А27-26158/2020 (ООО «Сибирская тепловозная компания»), от 27.04.2022 по делу № А45-17529/2021 (АО «Новосибирский механический завод «Искра»)

Необходимость учета при определении размера недоимки по НП и НДС параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, при нахождении в распоряжении налогового органа сведений и документов, которые позволяют установить данных лиц, (постановления АС ПО от 25.02.2022 по делу № А12-5451/2021 (ООО «Торговый Дом «Растворо-Бетонный комбинат»), от 25.03.2022 по делу № А72-16328/2020 (ООО «ГАН»), от 24.03.2022 по делу № А65-12429/2021 (ООО ПИК «Энергия»).



«Дробление» бизнеса

Признаки формального дробления от ФНС

Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@

■ **один бизнес дробится между несколькими лицами, применяющими спецрежимы, вместо того чтобы основная компания исчисляла и уплачивала налоги по общей системе налогообложения;**

в результате применения схемы налоговые обязательства всех участников уменьшаются или практически не изменяются при расширении всей деятельности;

■ **участники схемы созданы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей или увеличением численности персонала;**

■ **участники схемы несут расходы друг за друга;**

между взаимозависимыми лицами формально перераспределён персонал без изменения их должностных обязанностей;

■ **у участников дробления отсутствуют основные и оборотные средства, кадровые ресурсы;**

■ **участники используют одни и те же вывески, обозначения, контакты, сайт, адреса, банки;**

■ **единственным поставщиком или покупателем для одного участника дробления бизнеса является другой участник, либо поставщики и покупатели у всех участников общие;**

■ **деятельностью участников дробления управляют одни лица;**

■ **бухгалтерский учёт, подбор персонала, поиск поставщиков и покупателей, юридическое сопровождение, логистика осуществляется одной компанией, а не каждым участником схемы дробления бизнеса;**

■ **численность персонала, занимаемая площадь недвижимости и размер дохода, близки к предельным значениям для применения соответствующих спецрежимов.**

Дробление бизнеса: отсутствие деловой цели

Один товарный знак «Павловская курочка»

Розничная торговля

Золотая курочка

Семь полей

Пять полей

Курины й рай

Гребешок

Девять полей

Александров

УК
«Русское поле»

Постановление 1ААС от 23.01.2019 года
по делу № А43-34020/2017

ООО «Управляющая компания «Русское поле»

ВНП-доначисление 83 000 000 руб.

Позиция НО: занижение Обществом доходов от реализации товара через взаимозависимых и подконтрольных «спецрежимников» путем применения схемы «дробления бизнеса». Нет деловой цели, только налоговая выгода.

ООО «УК «Русское поле» - реализация продукции, продвижение продукции, реклама товарного знака по ТВ, радио, рекламные акции.

Признаки:

- взаимозависимость УК и 7 ООО (родственные отношения учредителей, руководителей);
- одна вывеска, использование 7 ООО оборудования УК
- допросы работников: трудоустройство и контроль цен УК, перевод работников между 7 ООО
- один вид деятельности

Общий товарный знак без соответствующего договора - признак формального дробления (например, Определения ВС РФ от 18.02.2021 по делу А32-19439/2018, от 04.06.2021 по делу А32 57591/2019).

Наличие лицензионных договоров без платежей (например, Определение ВС РФ от 22.07.2021 по делу А11-2223/2017).



ПИСЬМО ФНС по ст. 54.1 НК РФ - дробление, деловая цель, спецрежимы

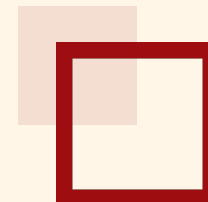
Письмо ФНС от 10.03.2021 года № БВ-4-7/3060

При выявлении схем «дробления бизнеса» инспекторы обязаны оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов.

При этом пересчете налогов по схемам дробления бизнеса должны выявляться действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом как вменяемых доходов, так и соответствующих расходов, вычетов по НДС, налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов.

При оценке **ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ** инспекция должна оценить, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

При выявлении схем «дробления бизнеса» **доначисление так, как если бы не было нарушений** (документы, содействие налогоплательщика)



Дробление со знаком «минус»

Постановление Двадцатого ААС от 01.06.2021 года по делу № А68-397/2019

0001
(ОСНО)

изначально 80 своих торговых точек по РФ

Поставка
без
скидки

Поставка со скидкой 35%

0002

(УСН+ЕНВД)

Бывшее ОП 0001
Учредитель - бывший
работник 0001

0003

(УСН+ЕНВД)

Бывшее ОП 0001
Учредитель - бывший
работник 0001

Продажа конечным
покупателям по рыночной
стоимости

Сторонние
оптовые
покупатели

Итог ВВП: доначисления 199 927 035 руб.

Претензии инспекции:

Эпизод 1: проблемные контрагенты - «технички» (неправомерные вычеты НДС, расходы), общество увеличивало цену товара, фактически приобретенного от реальных поставщиков, тем самым завышало вычеты и расходы, создавая формальный документооборот с «техническими» фирмами.

Эпизод 2: дробление бизнеса. Изначально торговля через торговые точки - обособленные подразделения, затем перевод точек на 2 взаимозависимых лица («спецрежимники») созданных специально для ННВ.

Выводы инспекции и судов:

-переложение части облагаемой прибыли 0001 на вновь созданные организации, что позволило вывести из-под ОСНО значительную часть выручки от реализации товара.

-название торговой марки (использованы одни и те же вывески), вид деятельности (торговля розничная мясными продуктами), ассортимент продукции не изменились, перевод работников, один номер телефона, IP-адрес.

-0002 и 0003 -подконтрольные структуры, не распоряжающиеся своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами.

Разделение потоков с «НДС» и «без НДС»

Постановление АС Уральского округа от 22.11.2021 года № А76-26883/2020



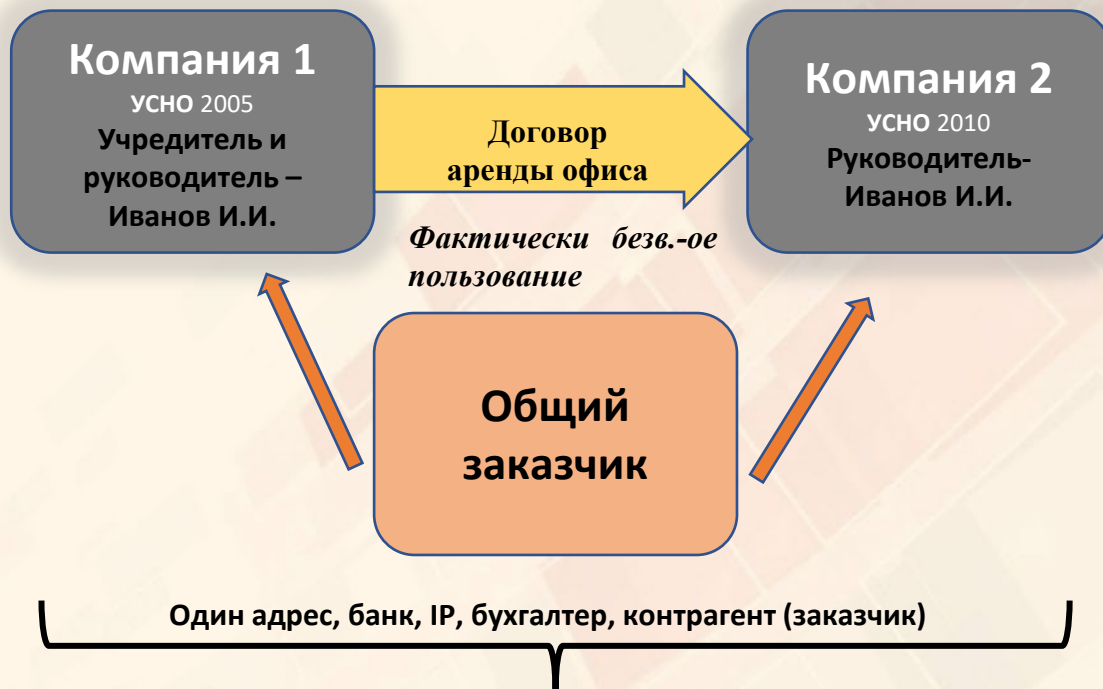
Роковые «следы»: общий отдел продаж, склад, управление, низкие наценки при перепродаже в группе компаний, нет деловых целей для структурирования, взаимозависимость.

- отгрузка товара покупателям со склада ООО, комплектование заказа выполнялось сотрудниками ООО;
- ООО 100% поставщик ИП, ИП не несет расходы по продвижению/распространению товара;
- один телефон, эл.почта, IP-адрес, склад, в офисе ООО нашли клише с подписью ИП;
- ИП находится по адресу, арендованному ООО;
- прямая взаимозависимость ООО и ИП (зять-теща);
- покупатели ИП вели переговоры с ООО;
- отрицательные показания работников, клиентов.

Положительная судебная практика: например, постановление АС Поволжского округа от 14.10.2021 года по делу № А12-21412/2020 (удалось доказать самостоятельность, были свои склады, поставщики, покупатели, минимальная наценка распространялась на незначительную номенклатуру товара).

Дробление - суды поддержали налогоплательщика

Постановление 17 ААС от 24.06.2021 года по делу № А71-12918/2020



ТРАНСПОРТНЫЕ УСЛУГИ

Инспекция: компании являются взаимозависимыми лицами, осуществляющими финансово-хозяйственную деятельность как единая организация, оказывающая транспортные услуги группе компаний ОАО «Удмуртнефть», с привлечением одних и тех же исполнителей, рабочим процессом обеих организаций руководил один человек

ВЫВОД СУДОВ:

НЕЗНАЧИТЕЛЬНОЕ ПРЕВЫШЕНИЕ ВЫРУЧКИ для применения УСН, свидетельствует, что **обе организации применяли УСН правомерно, как малый бизнес.**

Очевидное дробление: как делать не стоит!

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.01.2022 года № А81-5061/2020

Компанию обвинили в дроблении - занижение доходов путем распределения между 4 спорными контрагентами на УСН.

Цель схемы - минимизация налогов, подлежащих уплате по ОСНО

Цена «схемы» после выездной проверки - **более 120 млн руб.**

Что погубило:

- все организации поставлены на налоговый учет в один день, зарегистрированы по 1 юридическому адресу, осуществляют идентичную деятельность. При этом лицензия на управление многоквартирными домами есть только у компании;
- заявителем при постановке на учет и учредителем всех организаций является руководитель компании;
- все руководители спорных организаций являются работниками компании;
- компания - единственный заказчик услуг аффилированных организаций;
- спорные контрагенты лишены экономической самостоятельности. Нет собственных заказчиков, работ (услуг) помимо компании, нет независимых источников доходов. 95 % всех доходов приходится на доход от компании. Оставшиеся 5 % приходится на ФСС и перевод денежных средств между подконтрольными организациями с назначением платежа «по договору уступки прав требования долга»;
- во всех организациях, включая компанию, существует единый штат работников (работа по совместительству);
- все опрошенные работники в свидетельских показаниях указали, что осуществляют деятельность в компании;
- в налоговой и бухгалтерской отчетности спорных контрагентов представитель и подписант - руководитель компании;
- расчетные счета у всех организаций открыты в одних и тех же банках;
- доверенности на распоряжение счетами выписаны на бухгалтеров компании.

Разделение бизнеса не причина для доначислений!

Определение Верховного суда от 26.01.2022 года № 306-ЭС21-21905

Фактура дела: Компания применяет ОСНО. Ее руководитель - учредитель в нескольких компаниях, применяющих УСН. Инспекция обвинила в фиктивном разделении бизнеса, заявив, что **компания на УСН подконтрольны налогоплательщику и созданы только для сокращения налогового бремени.** Доначисление НДС и налога на прибыль.

Верховный суд: само по себе учреждение или выделение одного или нескольких предприятий не говорит о формальном разделении бизнеса - не может быть причиной для доначислений. Важно оценивать не сам факт разделения, а **самостоятельность разделенных компаний.**

- компании находятся в одном здании, но в разных помещениях и сами оплачивают аренду.
- компании подписали отдельные договоры с владельцем товарного знака и могли использовать его лишь в своей деятельности.
- деятельность компаний у каждой индивидуальна: одни заняты производством, другие торговлей в ограниченном регионе или определенной продукцией.
- все компании сами оплачивают свои расходы и нанимают работников.
- компании и не участвуют в выполнении договоров другого юрлица.

Защищает деловая цель создания нескольких компаний (преимущества специализации, позволяет не отвлекать средства на непрофильную деятельность, улучшить качество обслуживания и т. д.).

Разделение бизнеса: обоснование деловой цели

Постановление АС Поволжского округа от 02.08.2021 года по делу № А49-4003/2020

Суть дела: производственная организация на ОСН, по мнению инспекции, **искусственно создала 6 дополнительных производственных организаций на спецрежимах**, которые используют общий товарный знак, располагались по одному адресу, общую материальную базу, единую бухгалтерию, кадровую политику и счета в одном банке, единые телефонные номера, один адрес электронной почты, один сайт в сети Интернет, **один товарный знак «ПЕКОФ»**, взаимозависимость, подконтрольность 1 лицу.

Выручка от розничной продажи возвращалась в общество в виде беспроцентных займов.

Доначисления по НП и НДФЛ более 27 млн. руб.+ пени + штраф 40 %

Позиция суда:

- совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении ННВ;
- взаимозависимость не является основанием для консолидации доходов в целях налогообложения и для вывода об утрате права на применение «спецрежимов»;
- выделение торговли из производства имеет деловую цель;
- самостоятельны, свои работники и пр.;
- запуск проекта производства женских сумок и оптовой торговли изделиями из качественной кожи по итальянской технологии из итальянских материалов и фурнитуры; требованием итальянских партнеров - создание самостоятельного юридического лица для передачи ему права выпускать продукцию по итальянским технологиям и под итальянским брендом;
- незаконность, фиктивность или мнимость заключенных организациями, входящими в группу, сделок налоговым органом не установлены и в ходе судебного разбирательства не доказаны;**
- деловая цель – следовали указанию губернатора и правительства области -активизировать работу по созданию предприятий малого бизнеса на свободных производственных площадях, оказанию необходимой помощи и поддержки в работе (протокол совещания приложили к делу).

Налоги участников группы при доначислениях из-за схемы «дробления бизнеса»

Налоги, уплаченные участниками схемы «дробления бизнеса» по сделкам, связанным с уклонением от налогообложения организатора схемы, **должны учитываться налоговым органом при определении действительных налоговых обязательств последнего .**

(Определение ВС РФ от 21.07.2022 года по делу № А29-2698/2020 (ООО «ОптимаСтрой»))

Похожее дело будет рассматриваться Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ 12.10.2022 года (дело № А43-21183/2020)

Признаки «формального дробления» из анализа судебной практики

- между руководителями и учредителями организаций имеются родственные отношения;
- между компаниями-участниками отсутствует разделение деятельности, субъекты организационно не обособлены, их деятельность является частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего результата
- магазины оформлены в едином стиле, действует единая система скидок;
- кадры вновь созданных организаций формируются за счет работников основной организации; рекламные расходы возложены на одну компанию;
- арендованные площади магазинов конструктивно не обособлены друг от друга, действуют как единый объект торговли с общей организационной структурой;
- все компании-участники осуществляют доступ к «Банк-клиенту» с одного IP-адреса;
- право подписи в банковских документах одной организации предоставлено работникам, оформленным в других организациях;
- один участник дробления представляет отчётность за другие организации;
- внутри компаний ОС и продукция свободно перемещаются без оформления сделок купли-продажи или аренды;
- расходы по приобретению и страхованию ОС несёт одна организация, а доходы от их эксплуатации получают другие участники дробления бизнеса;
- входящие письма регистрируется в общем журнале с единой сквозной нумерацией;

Заключение мирового соглашения по налоговому спору

Определение АС Московской области об утверждении мирового соглашения от 27.09.2022 года по делу № А41-95406/2021 между компанией-налогоплательщиком и налоговым органом

По итогам выездной проверки сумма доначислений более 1 млрд руб. налогов, пени и штрафа. Основания – «технические» контрагенты.

Налоговая реконструкция применена не была. Хотя, в материалах проверки были документы, подтверждающие ввоз товара иностранного производства на территорию РФ

В ходе судебного разбирательства удалось достигнуть ряд договоренностей, которые легли в основу мирового соглашения:

- необходимость определения ДНО, исходя из представленных налогоплательщиком документов

- скорректирован размер действительных налоговых обязательств (НДС - 9.7 млн руб., Налог на прибыль – более 106 млн руб и соответствующие пени) и сумма штрафа снижена в 16 раз.



Еще судебная практика

Период, охватываемый выездной проверкой, зависит от года вынесения решения о ее назначении

Постановление АС ВВО от 06.04.2022 года по делу № А28-3479/2021

Инспекция 30.12.2020 года приняла решение о проведении выездной проверки за период с 2017-2019 года. Решение направлено компании по ТКС и получено ей 11.01.2021 года.

Налогоплательщик посчитал неправомерным включение в проверяемый период 2017 год, поскольку проверка начата только в феврале 2021 года. По мнению компании, инспекцией были созданы формальные условия для увеличения глубины проверяемого периода (4 года вместо 3).

Суды не согласились с позицией компании. Вынося вердикт в пользу инспекции, они указали следующее:

- в рамках выездной проверки может быть проверен период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ (*абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ*);

- период налогового контроля исчисляется от года, в котором вынесено решение о проведении проверки, а не с года (даты) фактического начала проверочных действий и контрольных мероприятий и (или) с даты получения налогоплательщиком решения о проведении выездной проверки;

- решение инспекцией о проведении в отношении налогоплательщика выездной проверки вынесено в 2020 году (30.12.2020 года), следовательно, у налогового органа есть все правовые основания для включения 2017 года в проверяемый период в рамках выездной проверки.

ТИПИЧНОЕ В ПРАКТИКЕ

Дождаясь завершения работ, можно потерять право на вычет НДС

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 15.03.2022 года № А32-56679/2020

Если с момента принятия этапа работ прошло более 3 лет - вычет НДС недопустим.

После завершения стройки, которая длилась 5 лет, компания вычитает весь НДС по возведенному объекту.

Инспекция : договором предусмотрена поэтапная сдача работ. Есть акты на приемку **по каждому этапу**, подписанные налогоплательщиком. Он ежеквартально отражал в учете стоимость завершённых этапов работ. Оприходованы результаты работ. Т.е. **по многим этапам уже истекло 3 года с момента принятия. Компания опоздала с вычетами - такой вердикт судов!!!**

Вычет по отдельным этапам работ (Письмо Минфина от 15.12.2016 года № 03-07-10/71892, постановление АС Московского округа от 02.12.2016 года № А40-7472/2016, Северо-Западного округа от 07.12.2016 года № А56-87118/2015, Восточно-Сибирского округа от 14.06.2018 года № А10-3056/2014, Северо-Кавказского округа от 20.02.2020 № А63-8603/2019).

Ошибка! Исчисление срока со дня перевода имущества на счет 01 (сначала активы в бухучете отразили на счете 08). Учет по счету 08 позволяет вычесть НДС (например, письмо Минфина России от 17.07.2019 года № 03-07-10/53067). Т.е. **3-летний срок исчисляется с момента выполнения записи по счету 08** (например, постановление АС Северо-Западного округа от 07.10.2021 года № А13-902/2021).

Опасно откладывать вычет при поэтапной сдаче работ. Заявить вычет НДС нужно в течение 3 лет.

Срок исчисляются с момента принятия на учет «товаров (работ, услуг), имущественных прав» (п.1.1 статьи 172 НК РФ).

Суд признал незаконным принятие инспекцией «подложных» деклараций

Постановление АС Уральского округа от 20.01.2022 года по делу № А60-14403/2021

В налоговый орган от имени общества в 2021 году неизвестным лицом было подано 12 уточненных деклараций по НДС с «нулевыми» показателями, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя компании. Но данный ключ электронной цифровой подписи (ЭЦП) руководитель никогда не получал, не обращался за его получением и «уточненки» в инспекцию не направлял.

Кассационная инстанция суда не согласилась с коллегами и поддержала налогоплательщика, указав следующее:

судами установлено, что уточненные «нулевые» декларации были поданы неуполномоченным лицом и содержат недостоверные сведения. Внесение инспекцией сведений из данных деклараций в соответствующие системы учета и отказ признать данные декларации неподанными **нарушает права и законные интересы общества;**

принимая во внимание особенности правового регулирования НДС, стадийность взимания данного налога, учет недостоверных сведений «нулевых» деклараций, поданных неуполномоченным лицом, **приводит к нарушению как прав самого налогоплательщика, так и к возможному нарушению прав и законных интересов его контрагентов;**

аргумент, что действующее налоговое законодательство не позволяет признать спорные декларации неподанными, подлежит отклонению. При разрешении спора следует исходить из того, что **недостоверные сведения «нулевых» деклараций, поданных неуполномоченным лицом, не должны содержаться в системе учета налогового органа,** заявленные требования направлены на восстановление прав и законных интересов налогоплательщика;

согласно внесенным в ст. 80 НК РФ изменениям (*Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ*), **в полномочия налоговых органов входит признание декларации непредставленной, если она подана неуполномоченным лицом.** Т.е. ссылки инспекции на техническую невозможность исполнить данное требование необоснованы.

Аудит со страховкой от налоговых претензий

ЗАЩИТИТЕ ОТ РИСКОВ СЕБЯ И КОМПАНИЮ УЖЕ СЕЙЧАС!

Узнать цену аудита за 1 мин



<https://clck.ru/32L4SP>

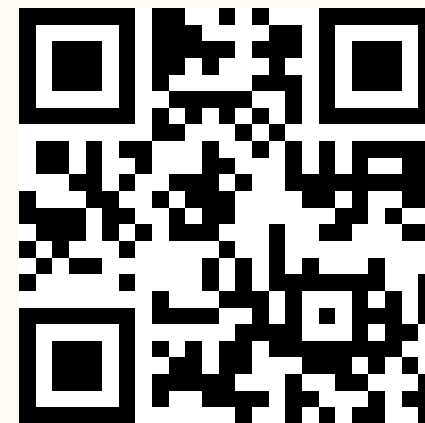


Маргарита Дружинина

Управляющий партнер «Правовест Аудит»

ПРЕДЛОЖЕНИЕ месяца – **только в октябре!**

Хотите успевать за изменениями и иметь позицию, совпадающую с требованиями законодательства, налоговых органов, судов и аудиторов!? Тогда для вас **НОВИНКИ**:



<https://clck.ru/32L4hD>



~~19 800 Р~~ **13 800 Р**
на 3 месяца

ПОДПИСКА «В КУРСЕ ДЕЛА»

- ✓ Круглые столы (онлайн)
- ✓ База знаний 3 в 1
- ✓ Закрытый чат в Телеграмм

В ПОДАРОК при Финансовом аудите



~~53 200 Р~~ **42 200 Р**
на 3 месяца

АБОНЕМЕНТ «ХОЧУ ВСЕ ЗНАТЬ»

- ✓ Консалтинг 6 час, ответы с гарантиями
- ✓ Подписка «В курсе дела»
- ✓ Ответы на вопросы в Telegram-чате

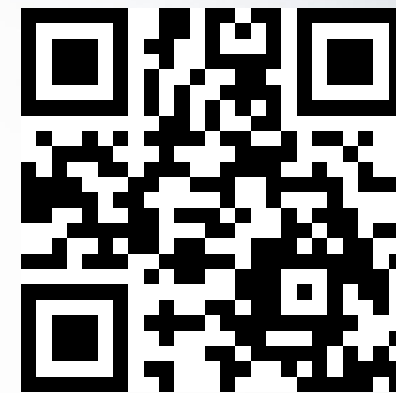
В ПОДАРОК при Комплексном аудите

Предложение действует до 31 октября

Ближайшие мероприятия

20 октября 11:00 – 13:00 КРУГЛЫЙ СТОЛ

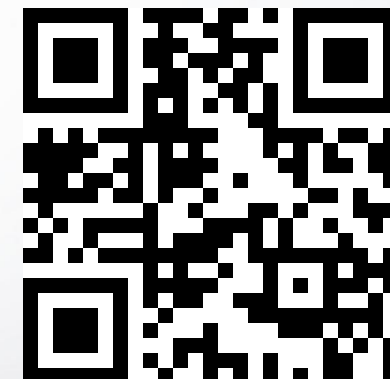
- **Налоговый контроль: лайфхаки для бизнеса**
- Участие – 4800 руб.



<https://clck.ru/32L4nM>

29 ноября 11:00 – 13:00 КРУГЛЫЙ СТОЛ

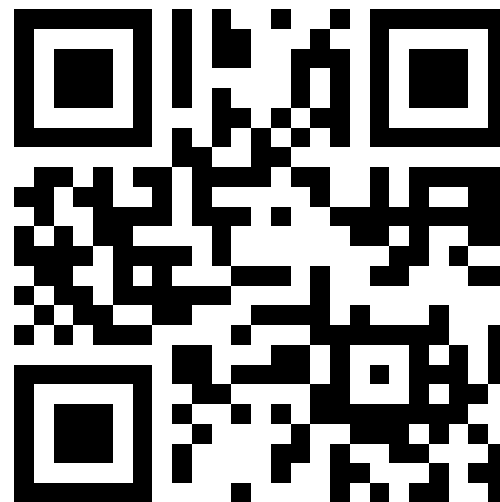
- **Что проверить в договоре, чтобы минимизировать налоговые риски**
- Участие – 4800 руб.



<https://clck.ru/32L4qq>

Для наших подписчиков, первое участие
в Круглом столе – ***БЕСПЛАТНО!**

Telegram канал ПРАВОВЕСТ Аудит



<https://clck.ru/32CcCL>




КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:

 **+7 (495)134-32-23**

Менеджеры департамента развития:


Артемова Ольга; Лутицкая Алиса

 **admin@pravovest-audit.ru**

 **+ 7 (903) 669-51-90**

 **cons@wiseadvice.ru**

 **+7 (996)966-32-63**

 **115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ
ПЕР., Д. 20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211**

 **pravovest-audit.ru**

